

# La distinction entre l'activité entrepreneuriale et l'activité privée en matière de TVA

---

*par Sandrine Bonvin*

## Table des matières

1.	Introduction.....	8
1.1	Préambule .....	8
1.2	Sujet fiscal.....	9
1.3	Conséquences.....	10
a)	Bref rappel.....	10
b)	Principes concernant le droit à la déduction de l'impôt préalable .....	10
c)	Éléments de l'article 18 alinéa 2 LTVA .....	11
d)	Double affectation : Prestations à soi-même (PASM) et dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (DUIP) .....	12
2.	Exploitation d'une activité entrepreneuriale .....	12
2.1	Conditions générales .....	12
2.2	Première condition.....	12
a)	L'exercice d'une activité professionnelle ou commerciale .....	13
b)	L'exercice d'une activité indépendante .....	13
i.	Inspiration des impôts directs .....	14
ii.	Possible contradiction dans l'appréciation .....	15
iii.	Particularité pour les membres de Conseil d'Administration .....	16
iv.	Synthèse intermédiaire .....	16
c)	But de réalisation de recettes à partir de prestations .....	16
i.	Définition.....	17
ii.	Ex cursus comparatif en matière d'impôts directs.....	18
iii.	Limite de la notion.....	18
iv.	Synthèse .....	18
d)	Caractère de permanence .....	19
i.	Définition.....	19
ii.	Exemples pratiques .....	20
iii.	Ex cursus comparatif en matière d'impôts directs.....	20
e)	Non prise en considération des éléments de l'article 18 alinéa 2 LTVA .....	21
i.	Définition et principe.....	21
ii.	Pratique du 25/75%.....	21
iii.	Conséquences.....	22
iv.	Synthèse .....	23
2.3	Deuxième condition .....	23

a)	Apparition vis-à-vis des tiers .....	23
i.	Définition .....	23
ii.	Représentation directe et indirecte .....	24
3.	Coexistence d'un domaine entrepreneurial et non entrepreneurial.....	25
3.1	Définition d'un domaine d'activité.....	25
3.2	Délimitation.....	25
3.3	Ex cursus comparatif avec les impôts directs.....	26
3.4	Existence d'un domaine non entrepreneurial.....	27
4.	Double affectation.....	29
4.1	En général.....	29
4.2	Corrections : prestations à soi-même (PàSM).....	31
a)	En général.....	31
b)	Correction en fonction de l'affectation effective.....	31
c)	Correction sur la base de forfaits .....	32
4.3	Corrections : dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (DUIP).....	32
5.	Cas particulier : l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations .....	33
5.1	Introduction.....	33
5.2	Définition de la notion de participation .....	33
5.3	Assujettissement des sociétés de participations .....	34
5.4	Conséquences sur le droit à la déduction de l'impôt préalable.....	34
5.5	Alternative pour les sociétés holdings .....	36
6.	Limites de l'activité entrepreneuriale dans le cadre du droit à la déduction de l'impôt préalable	36
6.1	Introduction.....	36
6.2	Principes de l'évasion fiscale .....	37
6.3	Détention d'aéronefs .....	37
6.4	Maison de vacances .....	38
6.5	Domaine de l'art.....	38
6.6	Expédition.....	39
7.	Conclusion .....	40

## **Bibliographie**

### Doctrine

OLIVIER COMMENT/SARAH PIDOUX, Révision partielle de la LTVA *in* EF 11/16 p. 889-893.

RÉMI DEFRANCESCO, La fiscalité du collectionneur d'art *in* RDAF 2015 II p. 365-402.

CLAUDIO FISCHER *ad* article 10 LTVA, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Helbing Lichtenhahn Verlag, 2015.

PIERRE-MARIE GLAUSER, Evasion fiscale et interprétation économique en matière de TVA : La lutte contre les abus dans l'impôt sur la consommation *in* Archives 75 p. 727-766.

IVO GUT/PERRINE CAILAC, Caractère commercial de l'immeuble à utilisation mixte *in* ECS 3/14 p. 224-226.

ISABELLE HOMBERGER GUT, La prestation à soi-même – la nouvelle loi réforme la prestation à soi-même en profondeur *in* ECS 5/10 p. 323-325.

MARKUS METZGER/DANIEL MÜLLER, Le nouveau « privilège holding » sous l'angle de la taxe sur la valeur ajoutée *in* TREX 2011 p. 219-221

PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Helbing Lichtenhahn, Bâle 2009.

XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 3<sup>e</sup> édition, Bâle 2007.

PER PROD'HOM, commentaire de l'ATF 2C\_1115/2014 du 29 août 2016 *in* RDAF 2017 II p. 144-145.

RAFFAELLO S. PIETROPAOLO/NICOLE GIESBRECHT, Sind non-profit-Organisationen unternehmerisch tätig?, *in* ST 4/13 p. 235-239

PHILIP. ROBINSON/JACQUES PITTET, La TVA comme facteur de coût dans le domaine financier ; TVA occulte il y a, TVA occulte il restera ! *in* ECS 11/07 p. 903-909.

PHILIP ROBINSON, Régime de la TVA pour les activités des holdings *in* ECS 1-2/11 p. 94-95.

ANNIE ROCHAT PAUCHARD, commentaire *in* ASDA-Bulletin 141/2009 p. 33-39.

ALEXANDRE SADIK, TVA et autres contributions indirectes – commentaire de l'ATF 2C\_732/2010 du 28 juin 2012 *in* RDAF 2012 II p. 480-495.

### Législation

Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst ; RS 101)

Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (RS 641.20 ; LTVA)

Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 27 novembre 2009 (OTVA ; RS 641.201)

Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD ; RS 642.11)

Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID ; RS 642.14)

### Jurisprudence

Arrêt de la Cour Européenne du 20 juin 1996 C-155/94 dans l'affaire Wellcome Trust Ltd

ATF 110 Ib 127 du 5 avril 1984

ATF 125 II 113 du 8 janvier 1999

ATF 2A.431/2001 du 9 avril 2001

ATF 2A.125/2003 du 10 septembre 2003

ATF 2A.304/2003 du 14 novembre 2003

ATF 132 II 353 du 9 août 2006

ATF 2C\_632/2007 du 7 avril 2008

ATF 2C\_893/2008 du 10 août 2009

ATF 2C\_814/2010 du 23 septembre 2011

ATF 138 II 239 du 19 mars 2012

ATF 138 II 251 du 13 avril 2012

ATF 2C\_732/2010 du 28 juin 2012

ATF 2C\_262/2012 du 23 juillet 2012

ATF 2C\_814/2013 du 3 mars 2014

ATF 2C\_781/2014 du 19 avril 2015

ATF 2C\_697/2014 du 1<sup>er</sup> mai 2015, résumé à la RDAF 2016 II 413

ATF 2C\_206/2015 du 16 novembre 2015

ATF 2C\_850/2014 et 2C\_854/2014 du 10 juin 2016 résumés *in* RDAF 2016 II 615

ATF 2C\_1115/2014 du 29 août 2016

ATF 2C\_359/2016 du 4 octobre 2016

ATF 2C\_321/2017 du 23 mai 2018

ATAF A-1375/2006 du 27 septembre 2007

ATAF A-1351/2006 du 29 octobre 2007

ATAF A-1496/2006 du 27 octobre 2008

ATAF A-3149/2012 du 4 janvier 2013

ATAF A-4819/2012 du 9 juillet 2013

ATAF A-3695/2012 du 30 juillet 2013

ATAF A-3157/2011 du 2 décembre 2013

ATAF A-5017/2013 du 15 juillet 2014

ATAF A-7032/2013 du 20 février 2015

ATAF A-3251/2014 du 19 mai 2015

ATAF A-1382/2015 du 11 août 2015  
ATAF A-3014/2016 du 18 novembre 2016  
ATAF A-3502/2016 du 19 décembre 2016  
ATAF A-4090/2016 du 22 décembre 2016  
ATAF A-4783/2015 du 20 février 2017  
ATAF A-2800/2016 du 27 juin 2017

RDAF 2003 II p. 14 du 27 mai 2002  
RDAF 2015 II p. 131 du 4 septembre 2014  
Archives 40 p. 210 du 12 novembre 1969

### Autre matériel

Commentaire de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) du 22 juin 1994  
*in* FF 1994 III 534.

Rapport Dettling du 18 août 1996 *in* FF 1996 V 701.

Message du Conseil fédéral sur la simplification de TVA du 25 juin 2008 *in* FF 2008 6277.

Message du Conseil fédéral du 25 février 2015 concernant la révision partielle de la loi sur la TVA *in* FF 2015 2397.

Ancienne info TVA concernant la pratique n° 4 intitulée « *Précisions relatives à l'Info TVA 02* ».

Info TVA n° 1 « *TVA en bref et info TVA concernant la transition* ».

Info TVA n° 9 « *Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable* ».

Info TVA n° 8 « *Parts privées* ».

Info TVA concernant le secteur n° 17 « *l'Administration, la location et la vente d'immeubles* ».

Notice sur la manière d'estimer les prélèvements en nature et les parts privées aux frais généraux des propriétaires d'entreprises (N1/2007) notice sur l'estimation de la pension et du logement des salariés (N2/2007).

## Liste des abréviations

al.	alinéa
aOTVA	ancienne ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée
art.	article
ASA	Archives de droit fiscal suisse
ATAF	Arrêt du Tribunal administratif fédéral
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral
AVS	Assurance vieillesse et survivants
ch.	chiffre
CO	Code des obligations
consid.	considérant
Cst.	Constitution fédérale
Duip	Dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable
ECS	L'Expert-comptable suisse (revue)
EF	Expert Focus (revue)
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
LTVA	Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée
OTVA	Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée
p.	page
Pàsm	Prestation à soi-même
RDAF	Revue de droit administratif et fiscal (revue)
Redip	Réduction de la déduction de l'impôt préalable
RS	Recueil systématique
spéc.	spécifiquement
TREX	L'Expert-fiduciaire (revue)
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée

## 1. Introduction

### 1.1 Préambule

La délimitation entre l'exercice d'une activité entrepreneuriale et le domaine privé s'inscrit dans le cadre général de la distinction entre la fortune commerciale et la fortune privée du contribuable, question fondamentale en droit fiscal.

Du point de vue des impôts directs, alors qu'un gain en capital est exonéré dans le cadre de l'aliénation de biens privés (article 16 alinéa 3 LIFD), cette même source de revenu sera en revanche soumise à l'impôt sur le bénéfice dans le cadre de la gestion de la fortune commerciale. Si ce principe est bien établi dans la loi, dans la pratique, nombre de situations ont donné lieu à des réflexions complexes ayant amené la jurisprudence à définir de plus en plus précisément les contours de ces notions. En matière d'impôts directs, les arrêts de notre Haute Cour ont conduit ces dernières années à une interprétation large de la notion de fortune commerciale et à l'imposition des activités considérées comme entrepreneuriales. Dans ce contexte, la jurisprudence n'a pas hésité à développer de nouveaux arguments pour revoir le caractère privé de certaines opérations<sup>1</sup> et à donner la prépondérance à certains critères afin de retenir plus fréquemment l'exercice d'une activité commerciale.

En matière de TVA, la distinction est également cruciale. Pour rappel, la TVA est un impôt général sur la consommation qui a pour objet les prestations de services et les livraisons de biens que les assujettis fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse. Une opération est ainsi réputée effectuée à titre onéreux s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation et qu'il existe entre elles un rapport économique étroit<sup>2</sup>. La TVA fait partie des impôts indirects dans le sens où elle est prélevée auprès des entreprises qui la répercutent sur le consommateur final<sup>3</sup>.

Sous l'angle de la TVA, il découle principalement de la distinction activité entrepreneuriale/activité privée, le droit pour les assujettis de déduire ou non l'impôt préalable sur les biens et les services qu'ils ont acquis (principe du prélèvement net à toutes les phases avec mise en compte de l'impôt préalable selon l'article 1 alinéa 1 LTVA<sup>4</sup>). A titre d'exemple, alors qu'un entrepreneur pourra déduire l'intégralité de ses frais de déplacement professionnels, ses frais privés – trajets privés du weekend par exemple – ne pourront en outre pas être supportés dans le contexte entrepreneurial.

---

<sup>1</sup> Arrêt du Tribunal fédéral (ATF) 2A.431/2001 du 9 avril 2001 : développement de la notion de « *nouvelle impulsion* » pour rattacher une nouvelle activité à l'activité entrepreneuriale initiale et apparition de la notion de « *groupe économique* », inconnue jusqu'alors (voir également ATF 110 Ib 127, consid. 3, bb).

<sup>2</sup> Arrêt du Tribunal administratif fédéral (ATAF) A-1496/2006 du 27 octobre 2008, consid. 2.1.

<sup>3</sup> ATAF A-1382/2015 du 11 août 2015, consid. 3.3.2.

<sup>4</sup> Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (RS 641.20 ; LTVA).

Ainsi, en TVA, l'on ne s'attachera pas automatiquement à la qualité du bénéficiaire de la prestation, mais plutôt à l'affectation du bien ou du service que les contribuables en feront.

## 1.2 Sujet fiscal

L'article 10 de la LTVA dans sa version valable dès le 1<sup>er</sup> janvier 2018 constitue le pilier de l'assujettissement en matière de TVA.

Les conditions pour un assujettissement obligatoire du point de vue de la TVA sont les suivantes :

- *Exploitation d'une entreprise* sans restriction quant à la forme juridique choisie ni au but poursuivi ;
- Réalisation d'un chiffre d'affaires annuel en Suisse et à l'étranger égal ou supérieur à CHF 100'000 (ou à CHF 150'000 pour les sociétés sportives ou culturelles sans but lucratif et gérée de façon bénévole ou les institutions d'utilité publique) provenant de prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt selon l'article 21 alinéa 2 LTVA.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, on relèvera que l'assujettissement à la TVA suisse des entreprises étrangères s'est généralisé dans la mesure où il suffit que des prestations soient fournies sur le territoire suisse sans nécessité de disposer en Suisse d'un siège, d'un domicile ou d'un établissement stable<sup>5</sup>.

Si la limite des CHF 100'000, respectivement CHF 150'000 de chiffres d'affaires annuels susmentionnée n'est pas atteinte, un assujettissement facultatif est possible sur la base de l'article 11 LTVA. Ainsi, la réalisation d'un chiffre d'affaires minimum n'est plus une condition déterminante pour définir le cercle des contribuables, l'assujettissement étant également désormais possible pour des activités dont les chiffres d'affaires se situent en-deçà des seuils fixés par la loi.

En faisant abstraction de la limite quantitative des CHF 100'000, respectivement CHF 150'000 pour un assujettissement obligatoire à la TVA demeure alors la question de la définition de l'exploitation d'une entreprise que nous allons examiner en détails dans la présente contribution.

On soulignera encore que l'assujettissement repose essentiellement sur l'exercice d'une activité entrepreneuriale et non sur la forme juridique de l'entreprise. En matière d'assujettissement à la TVA, comme mentionné précédemment, la personnalité juridique ne joue aucun rôle<sup>6</sup>. Un consortium d'entrepreneurs pourra donc revêtir la qualité de sujet fiscal du point de vue de la TVA, quand bien même cette société simple ne sera pas

---

<sup>5</sup> L'article 10 alinéa 1 LTVA prévoit un « ou » alternatif.

<sup>6</sup> ATAF A-7032/2013 du 20 février 2015, consid. 5.1.

reconnue du point de vue des impôts directs mais traitée en transparence auprès de chacun de ses membres.

### 1.3 Conséquences

Avant de délimiter ce qui relève d'une activité entrepreneuriale ou d'une activité privée, il y a lieu de saisir l'enjeu de cette distinction.

#### a) Bref rappel

Pour mémoire, la systématique de la TVA se veut neutre dans ses effets et frapper la consommation finale tout en assurant l'égalité de traitement entre tous les fournisseurs de prestations, indépendamment du nombre d'acteurs intervenant sur le circuit de distribution<sup>7</sup>. La TVA a été conçue de manière à éviter (le plus possible) la taxe occulte. En effet, tous les acteurs du marché depuis le fabricant originaire jusqu'au consommateur final en passant par le grossiste et les détaillants intermédiaires font partie d'une chaîne. Dans la mesure où chacun de ces maillons est assujéti à la TVA, cet impôt est neutralisé à chaque stade – par le biais de la récupération de la TVA facturée – pour être répercuté uniquement sur le consommateur final<sup>8</sup>. De cette manière, on évite que la TVA constitue une charge finale pour les entrepreneurs, laquelle se reflèterait dans le prix de vente (taxe occulte<sup>9</sup>).

#### b) Principes concernant le droit à la déduction de l'impôt préalable

Conformément à l'article 28 LTVA, dans le cadre de leur activité entrepreneuriale, les assujettis peuvent en principe déduire :

- l'impôt préalable facturé afférant aux livraisons de biens et aux prestations de services réalisées sur le territoire suisse ;
- l'impôt déclaré sur les acquisitions en vertu des articles 45 à 49 LTVA ;
- ainsi que l'impôt sur les importations.

Comme présenté précédemment, le droit à la déduction de l'impôt préalable ne dépend plus de la réalisation d'un chiffre d'affaires minimal depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010<sup>10</sup>. Ainsi, les sociétés de type start-up et les activités requérant d'importants investissements initiaux peuvent en

<sup>7</sup> ATAF A-1496/2006 du 27 octobre 2008, consid. 4.4.2.1.

<sup>8</sup> ATAF A-1496/2006 du 27 octobre 2008, consid. 4.4.2.2 *in fine* et la référence citée.

<sup>9</sup> A ce sujet, P. ROBINSON/J. PITTET, La TVA comme facteur de coût dans le domaine financier ; TVA occulte il y a, TVA occulte il restera ! *in* ECS 11/07 p. 903.

<sup>10</sup> Comme c'était le cas sous l'ancien droit en vigueur avant 2010 et qui faisait dépendre la possibilité de déduire l'impôt préalable de la réalisation d'un chiffre d'affaires annuel minimum de CHF 75'000 (article 21 aLTVA en vigueur du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 décembre 2009).

principe récupérer l'impôt préalable sans restriction durant toute la phase de mise en place, et ce même en l'absence de recettes imposables pendant une longue période<sup>11</sup>.

En revanche, selon la disposition de l'article 29 alinéa 1 LTVA, la réalisation de prestations et l'importation de biens affectés exclusivement à la fourniture de prestations exclues du champ de l'impôt en vertu de l'article 21 alinéa 2 LTVA n'ouvrent pas le droit à la déduction de l'impôt préalable, sauf si l'assujetti a opté pour leur imposition conformément à l'article 22 LTVA.

Pour des motifs d'ordre social et conjoncturel, le législateur a fait le choix de ne pas soumettre à la TVA certaines prestations (article 21 LTVA), notamment dans le domaine médical ou de la formation. L'option de l'article 22 LTVA permet d'imposer volontairement des prestations exclues du champ de l'impôt, permettant de retrouver la systématique générale de la déduction de l'impôt préalable.

Par conséquent, le droit à la récupération de l'impôt préalable est intimement lié à la qualité de sujet fiscal et à la nature de l'activité exercée. En présence uniquement de prestations exclues du champ de l'impôt, il n'y aura aucun droit à récupérer l'impôt préalable.

#### c) Eléments de l'article 18 alinéa 2 LTVA

Les éléments cités de manière exhaustive à l'article 18 alinéa 2 LTVA sont considérés comme ne faisant pas partie de la contre-prestation. Il s'agit par exemple des subventions, des dons, des apports ou des dividendes. D'un point de vue technique, ils seront en principe traités en marge des chiffres d'affaires réalisés dans le cadre de l'activité entrepreneuriale.

Dans ce sens, l'article 3 lettre i LTVA définit la notion de dons comme des « *libéralités consenties à un tiers sans qu'aucune contre-prestation au sens de la législation sur la TVA ne soit attendue* ».

L'article 33 LTVA définit le sort des éléments considérés comme ne faisant pas partie de la contre-prestation mentionnés à l'article 18 alinéa 2 LTVA et opère une distinction importante. Alors que les fonds relevant de l'article 18 alinéa 2 lettres a à c entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable et en particulier pour les subventions (article 33 alinéa 2), ceux mentionnés aux lettres d à l et notamment les dons et les apports d'actionnaires demeurent sans incidence sur le droit à la récupération de l'impôt préalable (article 33 alinéa 1).

Ainsi, une entité qui reçoit des subventions équivalentes au chiffre d'affaires qu'elle réalise devra opérer une réduction de son droit à la récupération de l'impôt préalable, en l'occurrence de 50%. La même entité qui se voit soutenue par le biais de dons conservera en revanche intact son droit à déduire l'impôt préalable.

---

<sup>11</sup> ATF 2C\_1115/2014 du 29 août 2016, consid. 2.3.5.

d) Double affectation : Prestations à soi-même (PASM) et dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (DUIP)

Une utilisation mixte, soit à la fois pour des besoins privés et dans le cadre de l'activité entrepreneuriale implique une correction de la déduction de l'impôt préalable proportionnelle à l'usage qui en est fait (article 30 alinéa 1 LTVA).

Les notions de prestation à soi-même (article 31 LTVA) et de dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (article 32 LTVA) sont synonymes de changement dans l'utilisation.

En effet, une correction devra être opérée du fait que les conditions pour le droit à la récupération de l'impôt préalable cessent d'être remplies (prestation à soi-même) ou sont nouvellement remplies (dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable). Le changement pourra être total ou partiel.

Pour illustrer ces notions, on pensera à un véhicule utilisé uniquement dans le cadre professionnel qui sera désormais uniquement affecté aux besoins privés de l'entrepreneur (correction en prestation à soi-même) ; le passage inverse sera constitutif d'une correction à titre de dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

Les conséquences en matière de TVA de ces corrections seront reprises en détail dans la section 4 ci-après.

## **2. Exploitation d'une activité entrepreneuriale**

### **2.1 Conditions générales**

L'article 10 alinéa 1bis LTVA reconnaît l'existence d'une activité entrepreneuriale lorsque les deux conditions cumulatives suivantes sont remplies :

1. l'exercice à titre indépendant (chiffre 2.2, lettre b ci-après) d'une activité professionnelle ou commerciale (chiffre 2.2, lettre a ci-après) en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes (chiffre 2.2, lettre c ci-après) ayant un caractère de permanence (chiffre 2.2, lettre d ci-après), quelle que soit la valeur de l'apport des éléments qui, en vertu de l'article 18 alinéa 2 LTVA ne valent pas contre-prestation (chiffre 2.2, lettre e ci-après) ;
2. et agit en son propre nom vis-à-vis des tiers (chiffre 2.3 ci-après).

Si chaque situation doit faire l'objet d'un examen à l'aune de l'ensemble des circonstances concrètes du cas d'espèce, on relèvera néanmoins que la jurisprudence se positionne en faveur d'une interprétation extensive de la notion d'activité entrepreneuriale<sup>12</sup> comme nous allons le voir dans les exemples qui suivent.

### **2.2 Première condition**

---

<sup>12</sup> ATAF A-4783/2015 du 20 février 2017, consid. 2.2.

a) L'exercice d'une activité professionnelle ou commerciale

L'ancienne info TVA concernant la pratique n° 4, intitulée « *Précisions relatives à l'Info TVA 02 Assujettissement en relation avec la définition de l'activité entrepreneuriale* » publiée le 27 novembre 2012 admettait l'existence d'une activité professionnelle ou commerciale « *lorsque des biens sont produits ou négociés ou lorsque des prestations de services sont fournies et que ces biens ou ces services sont destinés à être échangés sur le marché ou sont destinés à la consommation privée de tiers, par exemple les activités commerciales, industrielle ou artisanales* » (chiffre 1.1 de la brochure précitée).

A cet égard, on délimitera l'activité entrepreneuriale de l'exercice d'un loisir ou d'une passion, voire même de la simple gestion de sa fortune privée<sup>13</sup>.

L'arrêt de la Cour européenne Wellcome Trust Ltd du 20 juin 1996 a développé les critères permettant de définir à quel moment l'activité déployée par une personne physique peut être qualifiée d'économique<sup>14</sup>. Ainsi, l'achat et la vente d'actions et autres titres par un trustee dans le cadre de la gestion des biens d'un trust caritatif ne peuvent pas être considérés comme une activité économique donnant droit à la récupération de l'impôt préalable, mais doivent être assimilés à l'exercice d'un droit de propriété par son titulaire qui agirait comme tout investisseur privé, sans possibilité d'être avantagé par un remboursement de la TVA sur ce type d'opérations<sup>15</sup>.

De l'avis de MOLLARD, OBERSON et TISSOT BENEDETTO, les notions d'activité « *commerciale ou professionnelle* » et celle d'activité « *économique* » sont synonymes<sup>16</sup>.

En revanche, il n'y a pas d'activité entrepreneuriale dans le cadre de l'exercice de la puissance publique que celle-ci soit originaire ou dérivée. En principe, les collectivités publiques exercent des activités relevant de la puissance publique. Néanmoins, à titre d'exception, l'article 14 OTVA<sup>17</sup> énumère une liste exemplative des activités considérées comme entrepreneuriales, comme la distribution d'eau par exemple.

b) L'exercice d'une activité indépendante

---

<sup>13</sup> Voir à ce propos ATAF A-4783/2015 du 20 février 2017.

<sup>14</sup> ATF 138 II 251 du 13 avril 2012, consid. 2.5.2 et les références citées.

<sup>15</sup> Arrêt de la Cour Européenne du 20 juin 1996 C-155/94 dans l'affaire Wellcome Trust Ltd, en particulier consid. 32, 36 et 41 ; voir également la législation en vigueur en matière de TVA dès le 1<sup>er</sup> janvier 2001, en particulier l'article 19 alinéa 1 lettre d OTVA prévoyant une exonération subjective des sociétés de capitaux au bénéfice d'un statut spécial selon l'article 28 alinéa 2 et 3 LHID.

<sup>16</sup> P. MOLLARD/X. OBERSON/A. TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Helbing Lichtenhahn, Bâle 2009, p. 419, ch. 12.

<sup>17</sup> Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 27 novembre 2009 (OTVA ; RS 641.201).

Cette condition doit essentiellement être examinée pour les personnes physiques, la question de l'indépendance n'étant en principe que peu remise en question pour ce qui est des personnes morales<sup>18</sup>.

On réservera néanmoins le cas de l'évasion fiscale (voir chiffre 6 ci-après). Si les conditions de l'évasion fiscale sont satisfaites, la personne morale peut être traitée de manière transparente et l'activité de la personne morale réattribuée à la personne physique afin de correspondre à la réalité économique<sup>19</sup>.

#### *i. Inspiration des impôts directs*

Concernant la distinction entre activité dépendante et indépendante, la LTVA ne prévoit pas de critères propres.

Ainsi, l'on se référera aux critères abondamment développés par la jurisprudence relative aux impôts sur le revenu et tout particulièrement en lien avec des transactions sur des immeubles ou sur des titres<sup>20</sup>.

En matière d'impôts directs, l'article 18 alinéa 1 LIFD<sup>21</sup> reste évasif sur la définition de l'activité indépendante en se contentant de donner une liste exemplative « *sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité indépendante* ». Ce sont donc la doctrine et la jurisprudence qui ont explicité la notion d'activité indépendante en retenant un certain nombre d'indices<sup>22</sup>.

Parmi ces indices, l'on retiendra pour l'essentiel :

- Le fait de supporter le risque économique (risque entrepreneurial) ;
- La manière d'agir et d'apparaître en son propre nom vis-à-vis des tiers ;
- La liberté d'accepter ou de refuser une tâche et la possibilité d'organiser son travail de manière autonome et indépendante (absence de lien de subordination) ;
- L'engagement de personnel ;
- L'existence de plusieurs mandants différents ;
- L'usage de locaux commerciaux propres ;
- Le fait de consentir à des investissements importants.

---

<sup>18</sup> C. FISCHER *ad* article 10 LTVA §20, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Helbing Lichtenhahn Verlag, 2015 ; ATF 138 II 251 du 13 avril 2012, consid. 2.4.2 ; ATAF A-3251/2014 du 19 mai 2015, consid. 6.4.

<sup>19</sup> ATAF A-1375/2006 du 27 septembre 2007, consid. 8.2.

<sup>20</sup> ATF 2C\_893/2008 du 10 août 2009, consid. 2.2.

<sup>21</sup> Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD ; RS 642.11).

<sup>22</sup> X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3<sup>e</sup> édition, Bâle 2007, p. 88s. ; ATF 125 II 113 du 8 janvier 1999, consid. 5b.

On relèvera que l'Administration fédérale des contributions procède en principe à une pondération des éléments cités ci-dessus, de sorte que, pris indépendamment, seul un ou deux critères pertinents peuvent suffire pour trancher<sup>23</sup>.

*ii. Possible contradiction dans l'appréciation*

De même, le traitement d'une même situation par des autorités différentes ou les relations contractuelles de droit privé peuvent constituer un indice significatif dans l'appréciation de l'Administration fédérale des contributions sans pour autant être décisif<sup>24</sup>.

On gardera également à l'esprit que la TVA ou les impôts sur le revenu et le bénéfice poursuivent des buts différents<sup>25</sup>. Ainsi, un même cas peut amener à des conclusions opposées en application de règles propres à chaque autorité<sup>26</sup>.

Ce fut notamment le cas dans une affaire examinée successivement sous l'angle de la TVA lors d'un contrôle et par les autorités de surveillance en matière d'AVS<sup>27</sup>. Des prestataires de services étrangers avaient établi des factures à l'attention d'une fondation organisatrice d'un festival de musique. Du point de vue de la TVA, la fondation devait soumettre ces prestations à l'impôt sur les acquisitions de prestations de services en provenance de l'étranger du fait de l'indépendance des fournisseurs de services étrangers à l'égard de la fondation suisse. Selon l'appréciation des autorités sociales en matière d'AVS, la question de l'affiliation à un système de sécurité sociale était primordiale. Dès lors que l'employeur ne pouvait amener la preuve que les prestataires étrangers étaient effectivement affiliés à un système de sécurité sociale dans leur pays d'origine, les autorités suisses devaient à titre supplétif assurer les prestataires étrangers et les considérer comme des employés de la fondation suisse. Ainsi, alors que pour les autorités compétentes en matière d'AVS, les prestataires étrangers étaient considérés comme des employés, du point de vue de la TVA, ces mêmes personnes remplissaient les critères d'indépendance posés par la jurisprudence topique. A cette occasion, le Tribunal administratif fédéral a rappelé qu'« *il n'y a rien de choquant à ce que les autorités de l'AVS aient prélevé des cotisations auprès de la recourante si elles étaient dans l'incertitude sur la situation des prestataires à l'étranger. Il s'agit précisément d'un cas où un traitement différencié en matière d'assurances sociales et en matière de TVA peut se justifier* »<sup>28</sup>.

Une autre illustration de cette délimitation entre activité dépendante et activité indépendante du point de vue de la TVA est celle des agences d'escortes. Indépendamment

<sup>23</sup> P. MOLLARD/X. OBERSON/A. TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, p. 425, ch. 27 ; ATF 2C\_893/2008 du 10 août 2009, consid. 2.2 *in fine*.

<sup>24</sup> ATF 2C\_850/2014 et 2C\_854/2014 du 10 juin 2016 résumés *in* RDAF 2016 II p. 615, consid. 8.1.1 p. 619 ; ATF 2A.304/2003 du 14 novembre 2003, consid. 3.3.2 et 3.6.1.

<sup>25</sup> ATF 138 II 251 du 13 avril 2012, consid. 2.4.2.

<sup>26</sup> P. MOLLARD/X. OBERSON/A. TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, p. 428, ch. 39 ; ATAF A-3695/2012 du 30 juillet 2013, consid. 3.2.2.

<sup>27</sup> ATAF A-3695/2012 du 30 juillet 2013.

<sup>28</sup> ATAF A-3695/2012 du 30 juillet 2013, consid. 7.2.2.

des qualifications juridiques relevant du droit privé ou pénal, le Tribunal fédéral a ainsi jugé que les escortes ne supportaient pas réellement le risque économique, en majeure partie assumé par l'agence chargée de la publicité, de la fixation des tarifs et du mode de paiement<sup>29</sup>. En outre, ces femmes étaient largement dépendantes des instructions de l'agence et de son organisation, de telle sorte qu'elles n'étaient pas totalement libres d'agir selon leur volonté. Du point de vue des tiers, c'est l'agence qui apparaissait comme la prestataire de services et non les escortes. Enfin, la rémunération revenant à l'agence – en l'espèce 35% - représentait une part trop importante pour que celle-ci soit considérée comme un simple intermédiaire entre les clients et les escortes<sup>30</sup>. Par conséquent, les activités des escortes étant qualifiées de dépendantes du point de vue de la TVA, les chiffres d'affaires réalisés par elles devaient être imputés à l'agence<sup>31</sup>.

### *iii. Particularité pour les membres de Conseil d'Administration*

A noter encore que les fonctions de membre d'un Conseil d'Administration ou d'un Conseil de Fondation ou de fonctions similaires sont toujours considérées comme des activités lucratives dépendantes. On les retrouve d'ailleurs dans la liste de l'article 18 alinéa 2 à la lettre j LTVA.

Pour être tout à fait précis, on distinguera néanmoins les situations où ces honoraires ne sont pas directement versés à la personne physique en charge des responsabilités mentionnées précédemment, mais à une personne morale (société de personnes ou société de capitaux)<sup>32</sup>. Dans une telle hypothèse, on admettra l'existence d'une activité entrepreneuriale pour la personne morale rendant ces recettes imposables du point de vue de la TVA pour l'entité juridique qui les perçoit.

### *iv. Synthèse intermédiaire*

En conclusion, même si la législation applicable en matière de TVA n'a pas développé ses propres bases de délimitation entre activité lucrative dépendante et indépendante, dans la pratique, les autorités fiscales d'application de la TVA s'inspireront largement des critères et indices développés par la jurisprudence en matière d'impôts directs et des assurances sociales. Toutefois, on gardera à l'esprit qu'en matière de TVA, chaque situation est appréciée conformément aux buts visés par la loi, de sorte que l'on puisse aboutir à des résultats différents de ceux auxquels l'on parviendrait en application d'autres dispositions légales.

### c) But de réalisation de recettes à partir de prestations

---

<sup>29</sup> ATF 2C\_850/2014 et 2C\_854/2014 du 10 juin 2016 résumés in RDAF 2016 II p. 615 ; voir également ATF 2C\_262/2012 du 23 juillet 2012.

<sup>30</sup> ATF 2C\_850/2014 et 2C\_854/2014 du 10 juin 2016 résumés in RDAF 2016 II p. 615, consid. 8.1.6 p. 623.

<sup>31</sup> ATF 2C\_850/2014 et 2C\_854/2014 du 10 juin 2016 résumés in RDAF 2016 II p. 615, consid. 8.3 p. 624.

<sup>32</sup> Info TVA n° 9 « Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable », ch. 1.4.2.2.

### *i. Définition*

Cette troisième condition sous-entend que l'objectif principal de l'activité déployée doit consister à fournir des prestations contre rémunération.

Il s'agit donc bien d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation (article 3 lettre c LTVA) en contrepartie d'une valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, lui remet (article 3 lettre f LTVA).

En revanche, il n'est pas nécessaire que l'activité présente des bénéfices<sup>33</sup>. Ainsi, une entreprise déficitaire ou en voie d'assainissement pourra tout de même remplir cette condition pour autant que son but soit lucratif, c'est-à-dire orienté vers la réalisation de recettes. Dans ce sens, l'intention d'obtenir un gain est suffisante, la réalisation effective de bénéfices étant alors accessoire. Néanmoins, d'un point de vue objectif, la viabilité économique de l'entreprise doit au moins être assurée à terme raisonnable et une perspective de rentabilité doit pouvoir être attendue<sup>34</sup>.

On notera encore que la phase de préparation comme la fin d'une activité commerciale font partie intégrante du cours ordinaire de toute entreprise et n'altèrent pas les droits et obligations découlant de l'assujettissement<sup>35</sup>.

Sous l'égide de l'ancienne LTVA en vigueur jusqu'en 2009, les contributions des actionnaires – qu'elles soient versées sous forme d'apports, de prêts ou d'abandons de créances – demeuraient sans incidence sur la récupération de l'impôt préalable, alors que les dons donnaient lieu à une réduction de la déduction de l'impôt préalable. Ainsi, l'Administration fédérale des contributions, suivie par la Commission fédérale de recours en matière de contributions, avait émis l'hypothèse que les contributions des actionnaires « *ne seraient justifiées par l'usage commercial que pour autant que l'ensemble des circonstances permettent d'admettre que l'entreprise [puisse] atteindre une rentabilité appropriée en tenant compte des principes de l'économie d'entreprise* »<sup>36</sup>. Si cette rentabilité ne pouvait raisonnablement pas être attendue, les contributions des actionnaires devaient être considérées comme des dons. Le Tribunal fédéral a jugé en l'espèce que cette exigence de rentabilité lors du versement de l'actionnaire était insuffisamment déterminée par la pratique administrative et créait une insécurité juridique manifeste. Dès lors, « *le seul fait que l'impôt préalable mis en compte soit égal ou supérieur à la taxe due sur les opérations imposables ne permet pas encore de conclure que des biens et services n'auraient pas été effectivement utilisés pour une des affectations légales* »<sup>37</sup>.

<sup>33</sup> P. MOLLARD/X. OBERSON/A. TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, p. 423, ch. 19.

<sup>34</sup> ATAF A-4783/2015 du 20 février 2017, consid. 9.1.4 ; ATAF A-3149/2012 du 4 janvier 2013, consid. 2.5.5 ; en matière d'impôt fédéral direct : RDAF 2015 II p. 131 du 4 septembre 2014.

<sup>35</sup> Message du Conseil fédéral du 25 février 2015 concernant la révision partielle de la loi sur la TVA *in* FF 2015 2397, spéc. p. 2413.

<sup>36</sup> ATF 132 II 353 du 9 août 2006, consid. 8.1 p. 363s.

<sup>37</sup> ATF 132 II 353 du 9 août 2006, consid. 10, p. 370.

*ii. Ex cursus comparatif en matière d'impôts directs*

Pour éclairer ce qui précède, sous l'angle des impôts directs, la pratique d'une activité agricole, en l'occurrence un élevage de chèvres, qui présentait des pertes sur plusieurs années s'est vue réexaminé sa qualification en tant qu'activité lucrative indépendante<sup>38</sup>. A cette occasion, le Tribunal a rappelé que la recherche de profit comprenait un élément subjectif, soit la volonté de réaliser un gain et un élément objectif, que l'activité permette la réalisation d'un gain durable. Dès lors, sans un minimum de volonté de structure et d'organisation dans la distribution et la vente des produits à des tiers, cette activité a été qualifiée de hobby, à comprendre une activité engendrant des pertes de nature privée et non déductible fiscalement.

Toute la question réside alors dans la détermination d'une situation de pertes à long terme (hobby) et celle de pertes momentanées qui fait partie des aléas inhérents à la vie des affaires.

A titre comparatif, en TVA, l'intention de réaliser un but lucratif est suffisante pour la qualification d'activité entrepreneuriale ; la situation de pertes étant plus largement admise comme faisant partie intégrante de la vie courante de l'activité.

*iii. Limite de la notion*

Une activité entrepreneuriale ne pourra pas être reconnue dans les cas où les recettes envisagées sont peu significatives au regard des prestations offertes. Ainsi, une situation largement déficitaire sur le long terme ou une disproportion entre les apports ou prêts effectués par l'actionnaire à des fins d'investissements, les chiffres d'affaires réalisés et les retombées économiques escomptées constitue un indice fort que l'activité déployée satisfait des besoins d'ordre purement privé<sup>39</sup>.

L'Info TVA n° 2 concernant l'assujettissement rappelle notamment au chiffre 7 qu'il se peut « *qu'une entité exerce, à côté du domaine entrepreneurial, des activités qui ne visent pas la réalisation de recettes ou des activités dans le cadre desquelles la réalisation de recettes à partir de prestations a un caractère symbolique ou insignifiant. Il est possible que pour ces activités, les dépenses y relatives ne donnent pas de droit à la déduction de l'impôt préalable* ».

*iv. Synthèse*

Il découle donc de ce qui précède qu'en matière de TVA, l'intention de réaliser des recettes imposables suffit pour admettre l'existence d'une activité entrepreneuriale. Le contexte professionnel semble donc plus largement admis du point de vue de la TVA que dans le

---

<sup>38</sup> RDAF 2015 II p. 131 du 4 septembre 2014, en particulier ch. 3.3 *in fine* p. 134.

<sup>39</sup> ATAF A-4783/2015 du 20 février 2017, consid. 3.2 confirmé par l'ATF 2C\_321/2017 du 23 mai 2018, consid. 7.2.2.

cadre des impôts sur le revenu accordant la primauté à l'élément objectif, à savoir la réalisation concrète de revenus. Le critère pécuniaire semble même prendre le dessus dans l'argumentation des autorités fiscales qui ont tendance à requalifier les plus-values importantes en bénéfices résultant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante et à refuser la déduction des dettes d'activités peu lucratives en les classifiant de hobbies.

#### d) Caractère de permanence

##### i. Définition

Ce critère présuppose une manière d'agir planifiée sur une certaine durée (aspect temporel). Plus encore que la durée, c'est l'intensité de l'activité déployée (aspect quantitatif) qui est déterminante, de telle sorte que même une période très brève peut être suffisante pour valider cette condition.

Ainsi, l'Administration fédérale des contributions nous donne comme exemple l'exploitation d'un stand de restauration à l'occasion d'une fête de trois jours<sup>40</sup>.

Toutefois, il y a lieu d'éviter que chacun devienne soumis à la TVA lorsqu'il vend un bien d'un montant relativement élevé de manière occasionnelle, voire unique<sup>41</sup>. Par exemple, l'aliénation d'une voiture par un particulier ne constitue bien évidemment pas une activité entrepreneuriale, comme d'ailleurs les activités du domaine privé tels que l'exercice d'un loisir ou la gestion de sa fortune privée<sup>42</sup>. Le fait de participer occasionnellement à des vide-greniers n'est pas non plus propre à satisfaire la condition d'intensité et de durée<sup>43</sup>, de même que la vente de trois véhicules de sa collection ou la vente du mobilier de son appartement<sup>44</sup>. Ces exemples pourtant tirés de la documentation publiée par l'Administration fédérale des contributions en matière de TVA pourraient être analysés d'une manière diamétralement opposée au regard des dispositions applicables en matière d'impôt sur le revenu.

D'un point de vue quantitatif, on considèrera qu'une activité est durable dans les hypothèses suivantes<sup>45</sup> :

- Actions répétées et réalisées de manière similaire ;

<sup>40</sup> Ancienne info TVA concernant la pratique n° 4 intitulée « *Précisions relatives à l'Info TVA 02* », ch. 1.1.

<sup>41</sup> ATF 138 II 251 du 13 avril 2012, consid. 2.3.2. Voir aussi Message du Conseil fédéral du 25 février 2015, p. 2415 ; ATF 2C\_321/2017 du 23 mai 2018, consid. 7.1

<sup>42</sup> Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 p. 6337 à propos de l'article 10 alinéa 1 ; plus ancien voir Commentaire de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) du 22 juin 1994 in FF 1994 III 534ss, p. 554 ad article 17 ; Rapport Dettling du 18 août 1996 in FF 1996 V 701, p. 748 ad article 20.

<sup>43</sup> ATAF A-4783/2015 du 20 février 2017, consid. 3.3.1 et la référence citée.

<sup>44</sup> Ancienne info TVA concernant la pratique n° 4, ch. 1.1 in fine.

<sup>45</sup> C. FISCHER ad article 10 LTVA §39 ; ATF 2C\_814/2013 du 3 mars 2014, consid. 2.3.4.

- Une action unique réalisée avec une volonté de répétition ;
- Conclusion d'un contrat unique avec une composante temporelle de réalisation de recettes répétées ;
- Fourniture d'une prestation unique nécessitant une certaine durée.

Qualitativement, on examinera dans chaque situation la régularité et l'aspect répétitif et similaire des transactions, la stratégie développée et l'engagement sur une certaine durée ainsi que la systématique mise en place et la participation au marché<sup>46</sup>.

### *ii. Exemples pratiques*

Le critère de permanence sera par exemple satisfait par la réalisation d'un seul projet immobilier. En effet, en raison de l'intensité de l'activité déployée et de la planification de celle-ci sur une certaine durée, il y a lieu de considérer qu'il s'agit bien d'une activité entrepreneuriale, et ce qu'elle soit réalisée dans le cadre d'un consortium ou d'une société coopérative<sup>47</sup>.

La permanence de l'activité a par exemple été retenue par le Tribunal fédéral, après avoir été rejetée dans un premier temps par le Tribunal administratif fédéral<sup>48</sup> dans le cas d'une société holding pure dont le but était la détention de participations ayant conclu un contrat de courtage sur une durée de huit mois. Les arguments déterminants ont été l'apparence sur le marché, la planification de la démarche, les compétences spécifiques ainsi que le haut degré de rentabilité de l'entreprise<sup>49</sup>. Malgré une rémunération unique découlant du mandat de courtage, le caractère occasionnel de la transaction n'a finalement pas emporté la conviction des juges fédéraux qui ont considéré que le critère de permanence était satisfait<sup>50</sup>.

### *iii. Ex cursus comparatif en matière d'impôts directs*

La prise de position de l'Administration fédérale des contributions en matière de TVA développée ci-dessus semble néanmoins s'écarter de situations jugées sous l'angle des impôts directs.

On citera à cet égard le célèbre arrêt du Tribunal fédéral 2A.66/2002 du 17 septembre 2002, dans lequel le caractère privé de la vente d'une partie d'une collection de vins a été rejeté. Il s'agissait de deux personnes non professionnelles du domaine de la viticulture – un inspecteur et une enseignante – ayant vendu une partie de leur collection de vins pour un montant de CHF 838'000. Quand bien même il s'agissait d'une opération unique et isolée, le

---

<sup>46</sup> ATF 138 II 251 du 13 avril 2012, consid. 2.4.3 ; ATAF A-3149/2012 du 4 janvier 2013, consid. 2.4.3 ; RDAF 2003 II p. 14 du 27 mai 2002, spéc. ch. 2.1 p. 17 ; P. MOLLARD/X. OBERSON/A. TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, p. 424, ch. 22.

<sup>47</sup> ATF 2A.125/2003 du 10 septembre 2003, en particulier ch. 2.1 et 2.2.

<sup>48</sup> ATAF A-4819/2012 du 9 juillet 2013.

<sup>49</sup> ATF 2C\_814/2013 du 3 mars 2014, consid. 2.4.9.

<sup>50</sup> ATF 2C\_814/2013 du 3 mars 2014.

Tribunal fédéral semble avoir extrêmement réduit l'analyse méthodique des critères énumérés précédemment (voir chiffre 2.2 lettre b partie i ci-dessus) et retenu un unique critère quantitatif lié au montant de la transaction<sup>51</sup>.

e) Non prise en considération des éléments de l'article 18 alinéa 2 LTVA

i. *Définition et principe*

Comme nous l'avons vu précédemment sous chiffre 1.3 lettre c ci-dessus, les éléments listés à l'article 18 alinéa 2 LTVA sont considérés comme ne faisant pas partie de la contre-prestation. Ainsi, ils ne seront pas pris en compte dans le calcul du chiffre d'affaires de l'activité en question.

Toutefois, parmi les éléments de l'article 18 alinéa 2 LTVA, il y a lieu de distinguer deux catégories :

- les fonds relevant des lettres a à c, par exemple les subventions ;
- les fonds relevant des lettres d à l, comme les dons ou les apports d'actionnaires.

Les éléments de la deuxième catégorie (lettres d à l) demeurent sans incidence sur le droit à la récupération de l'impôt préalable (article 33 alinéa 1 LTVA). Une activité financée par des dons pourra donc en principe permettre la récupération de l'entier de l'impôt préalable qui a été facturé.

En revanche, pour ce qui est des fonds de la première catégorie (lettres a à c), il y a lieu de procéder à une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable (couramment nommée « redip » ; article 33 alinéa 2 LTVA). Une activité subventionnée à concurrence du même montant que le chiffre d'affaires qu'elle réalise devra opérer une réduction de 50% de son droit à récupérer l'impôt préalable.

ii. *Pratique du 25/75%*

Dans la pratique, afin d'éviter la récupération de l'impôt préalable de manière systématique dans le cas d'entités fortement soutenues par des contributions d'ordre public (subventions) ou privé (dons) et présentant des chiffres d'affaires soumis à la TVA faibles, l'Administration fédérale des contributions avait développé une pratique publiée le 27 novembre 2012 déployant un effet rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2010, dite « la pratique du 25/75% ».

Ainsi, l'Administration niait « l'orientation vers une réalisation de recettes à caractère de permanence lorsqu'il est prévisible que les dépenses liées à une activité ne seront pas

---

<sup>51</sup> ATF 2C\_893/2008 du 10 août 2009, consid. 2.7 ; voir également R. DEFRANDESCO, La fiscalité du collectionneur d'art in RDAF 2015 II p. 365, spéc. ch. 5.1.

*couvertes de façon permanente à hauteur de 25% au minimum par des recettes réalisées à partir de prestations (à l'exclusion de revenus de capitaux et de revenus d'intérêts), mais qu'elles le seront à plus de 75% par des éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation, tels que les subventions, les dons, les financements croisés, les apports en capitaux, etc., sans qu'il y ait une raison entrepreneuriale concrète à ce sujet »<sup>52</sup>.*

A titre d'exemple de motif entrepreneurial justifiant l'exercice d'une telle activité, l'Administration citait le cas d'un horloger qui ouvrait gratuitement au public son musée retraçant l'histoire de la marque tout en exerçant son activité entrepreneuriale dans son atelier. Dans ce cas de figure, il était admis que l'exploitation du musée servait à promouvoir l'activité entrepreneuriale, de sorte qu'aucune exigence quant au financement de cette activité n'en découlait et l'impôt préalable global pouvait être récupéré sans restriction.

### *iii. Conséquences*

L'application de cette pratique restrictive a eu pour conséquence qu'un grand nombre d'organisations à but non lucratif se voyait désormais refuser leur assujettissement à la TVA au motif qu'elles n'exerçaient pas une activité entrepreneuriale.

Ainsi, la nouveauté introduite en 2010 par l'article 33 alinéa 1 LTVA – laquelle ne prévoyait désormais plus de réduction de la déduction de l'impôt préalable en présence de dons<sup>53</sup> – se voyait complètement neutralisée par cette nouvelle pratique formulée par l'Administration fédérale des contributions. Et même plus encore, cette « nouvelle » pratique se rattachait au fondement de l'assujettissement sous l'ancien droit en faisant dépendre l'assujettissement à la réalisation d'un chiffre d'affaires minimal<sup>54</sup>, ce qui était clairement en contradiction avec les nouvelles dispositions introduites en 2010.

Cette interprétation, d'abord abondamment critiquée par la doctrine du fait qu'elle ne s'appuyait sur aucune base légale<sup>55</sup>, a finalement été jugée contraire au droit par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C\_781/2014 du 19 avril 2015. Il a été rappelé à cette occasion qu'il faut également reconnaître l'existence d'une activité entrepreneuriale, même si celle-ci est fortement soutenue par le biais de dons, lesquels ne donnent d'ailleurs plus lieu à une réduction de la déduction de l'impôt préalable comme ce fut le cas auparavant<sup>56</sup>. Ainsi, même si les recettes envisagées demeurent très faibles en comparaison des montants investis et qu'il en résulte un excédent de récupération d'impôt préalable, il n'en demeure pas moins que l'assujettissement de ces établissements, associations et fondations doit être reconnu<sup>57</sup>. Une activité entrepreneuriale peut donc être admise même si elle est financée

<sup>52</sup> ATF 2C\_781/2014 du 19 avril 2015, consid. 3.3 et 5.4 ; Ancienne info TVA concernant la pratique n° 4 précitée, ch. 7.2.

<sup>53</sup> Ancien article 38 alinéa 8 LTVA en vigueur du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 décembre 2009.

<sup>54</sup> R. PIETROPAOLO/N. GIESBRECHT, Sind non-profit-Organisationen unternehmerisch tätig?, in ST 4/13 p. 235, en particulier ch. 6, p. 238s.

<sup>55</sup> Voir notamment R. PIETROPAOLO/N. GIESBRECHT précité, p. 237.

<sup>56</sup> Article 33 alinéa 1 LTVA, à mettre en comparaison avec l'article 38 alinéa 8 aLTVA.

<sup>57</sup> ATF 2C\_781/2014 du 19 avril 2015, consid. 5.7.

par des éléments ne faisant pas partie de la contre-prestation, comme des dons ou des subventions<sup>58</sup>.

#### *iv. Synthèse*

Un complément a donc été introduit à la disposition de l'article 10 alinéa 1bis LTVA dans la nouvelle version de la loi au 1<sup>er</sup> janvier 2018 en réaction à l'abandon de la pratique 25/75% afin d'inscrire expressément dans la loi que les financements privés ou les subventions ne doivent en rien altérer le droit à l'assujettissement à la TVA de ces entités<sup>59</sup>.

Du point de vue de la TVA, ce n'est donc pas l'origine du financement qui joue un rôle majeur pour l'assujettissement, mais bien l'existence d'un rapport de prestations.

### 2.3 Deuxième condition

#### a) Apparition vis-à-vis des tiers

##### *i. Définition*

La manière d'apparaître vis-à-vis des tiers ou des autorités constitue également un critère déterminant, notamment la façon de se présenter et d'apparaître objectivement pour les tiers (site internet, facture, commandes, ...).

La facture revêt un rôle central en matière de TVA, de sorte que celui qui facture en son nom propre est présumé avoir fourni une prestation<sup>60</sup>. En d'autres termes, la manière « *d'afficher sa présence sur le marché* » est déterminante<sup>61</sup>.

La question de la responsabilité à l'égard des clients comme des fournisseurs permet habituellement de trancher en faveur d'une activité dépendante ou indépendante.

Le Tribunal fédéral a par exemple directement imputé la vente d'une collection d'art au propriétaire privé, associé d'une galerie d'art. Il a en effet estimé qu'au vu des connaissances spécifiques dont le vendeur disposait, sa manière d'agir dépassait la simple gestion de sa fortune et la vente occasionnelle des pièces de sa collection privée. Même s'il est vrai que le

---

<sup>58</sup> O. COMMENT/S. PIDOUX, Révision partielle de la LTVA in EF 11/16 p. 889, spéc. p. 890 ; ATAF A-1382/2015 du 11 août 2015, consid. 4.2.

<sup>59</sup> Message du Conseil fédéral du 25 février 2015, p. 2414s ; O. COMMENT/S. PIDOUX, Révision partielle de la LTVA in EF 11/16 p. 889, spéc. p. 892 ; ATAF A-1382/2015 du 11 août 2015, consid. 5.2 ; ATAF A-3014/2016 du 18 novembre 2016, consid. 2.5.

<sup>60</sup> ATAF A-7032/2013 du 20 février 2015, consid. 3.1 ; P. MOLLARD/X. OBERSON/A. TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, p. 426, ch. 31.

<sup>61</sup> ATAF A-4783/2015 du 20 février 2017, consid. 3.5.1 ; ATF 2A.304/2003 du 14 novembre 2003, consid. 3.6.1 ; Message du Conseil fédéral sur la simplification de TVA du 25 juin 2008 in FF 2008 6277, spéc. *ad* article 10, p. 6337.

propriétaire n'est pas apparu en son propre nom, mais a eu recours à l'enseigne de la maison de vente aux enchères pour des raisons de discrétion liée au domaine de l'art<sup>62</sup>, l'exercice d'une activité entrepreneuriale a tout de même été retenu en raison du comportement actif et des moyens mis en œuvre par le vendeur, comparables à ceux d'un commerçant professionnel<sup>63</sup>.

En matière d'impôts directs, on citera le très célèbre arrêt du collectionneur d'affiches anciennes<sup>64</sup>. Le Tribunal fédéral a soutenu en l'espèce que le contribuable se comportait « *comme un véritable marchand d'art achetant et vendant continuellement des affiches avec une marge bénéficiaire qu'il utilise pour partie comme un revenu principal et même exclusif destiné à financer ses besoins personnels et qu'il réinvestit pour l'autre partie dans son fonds de commerce* »<sup>65</sup>. De par ses connaissances spécialisées dans le domaine des affiches, il bénéficiait d'une certaine visibilité sur le marché<sup>66</sup>. En outre, cette source de gain constituait les seuls revenus du contribuable. Ainsi, les plus-values réalisées sur la vente des affiches ont été assimilées aux bénéfices résultant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante.

Compte tenu du contexte international des ventes d'affiches et de l'espacement dans le temps des ventes de lots d'affiches, il n'est pas absolument certain que les autorités fiscales d'application de la LTVA seraient parvenues aux mêmes conclusions. La manière d'apparaître du point de vue des clients potentiels aurait néanmoins pu jouer un rôle décisif.

## ii. Représentation directe et indirecte

En vertu de l'article 20 alinéa 1 LTVA, une prestation est réputée fournie par la personne qui apparaît vis-à-vis des tiers comme le fournisseur de la prestation.

Dans la mesure où le fournisseur de la prestation agit pour le compte d'un tiers (représentation indirecte), l'on considèrera qu'il y a deux rapports de prestations : le premier entre le tiers destinataire de la prestation et le représentant et le second entre le représentant et le fournisseur initial de la prestation (article 20 alinéa 3 LTVA)<sup>67</sup>.

En revanche, l'on ne retiendra qu'un seul rapport de prestations entre le bénéficiaire de la prestation et le fournisseur initial dans le cadre de la représentation directe pour autant que les conditions cumulatives suivantes soient réalisées (article 20 alinéa 2 LTVA)<sup>68</sup> :

- Le représentant peut prouver qu'il agit en qualité de représentant et peut clairement communiquer l'identité de la personne qu'il représente ;

<sup>62</sup> Le critère de l'apparition vis-à-vis des tiers a été écarté par le Tribunal fédéral dans cet arrêt, le jugeant inapproprié dans le cadre de la vente aux enchères (voir consid. 4.3.2).

<sup>63</sup> ATF 138 II 251 du 13 avril 2012, consid. 4.4.2 à 4.4.4.

<sup>64</sup> ATF 2C\_893/2008 du 10 août 2009 ; voir également R. DEFRANCESCO in RDAF 2015 II p. 365, spéc. ch. 5.1.

<sup>65</sup> ATF 2C\_893/2008 du 10 août 2009, consid. 2.5.

<sup>66</sup> ATF 2C\_893/2008 du 10 août 2009, consid. 2.6 *in fine*.

<sup>67</sup> ATAF A-7032/2013 du 20 février 2015, consid. 4.2.

<sup>68</sup> ATAF A-7032/2013 du 20 février 2015, consid. 4.3.

- Il porte expressément le rapport de représentation à la connaissance du destinataire de la prestation ou ce rapport résulte des circonstances.

On relèvera que depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, le représentant peut invoquer le fait que le rapport de représentation découle des circonstances sans que celui-ci ait été formellement porté à la connaissance du tiers. La notion retenue en matière TVA se rapproche désormais de celle du droit privé de l'article 32 alinéa 2 CO<sup>69</sup>.

Dans une affaire impliquant une boutique de seconde main<sup>70</sup>, le Tribunal fédéral a estimé que le rapport de représentation ne pouvait pas objectivement découler des circonstances et qu'un tel rapport de représentation directe n'était pas de notoriété publique pour ce genre d'activités<sup>71</sup>. En effet, le représentant doit être en mesure de démontrer qu'il a entrepris les démarches nécessaires afin que, d'un point de vue objectif, l'on puisse reconnaître qu'il n'est pas le fournisseur de la prestation, mais qu'il agisse pour le compte du représenté<sup>72</sup>. Ainsi, l'intégralité des ventes ont été attribuées à la boutique de seconde main.

### **3. Coexistence d'un domaine entrepreneurial et non entrepreneurial**

#### **3.1 Définition d'un domaine d'activité**

Selon la définition proposée par l'ancienne info TVA concernant la pratique n° 4 précitée, « *un domaine d'activité est une unité économique à part entière qui est reconnaissable pour les tiers. Il y a unité économique lorsqu'une activité déterminée pourrait exister de façon judicieuse et autonome d'un point de vue matériel, géographique et temporel* »<sup>73</sup>.

D'une manière générale, selon le principe de l'unité de l'entreprise, une activité entrepreneuriale peut être composée de plusieurs secteurs distincts ou branches d'exploitation différentes qui seront traitées de manière regroupée, de telle sorte que le sujet fiscal ne soit pas divisé<sup>74</sup>. Néanmoins, en cas de double affectation, une correction de l'impôt préalable devra intervenir en fonction de l'utilisation qui est faite des biens ou des prestations de services (voir chapitre 4 ci-après).

#### **3.2 Délimitation**

L'Info TVA n° 9 intitulée « *Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable* » prévoit au chiffre 1.4.2 plusieurs cas de figure illustratifs du domaine non entrepreneurial :

---

<sup>69</sup> ATAF A-7032/2013 du 20 février 2015, consid. 4.3.2 et 4.3.3 ; ATF 2A.304/2003 du 14 novembre 2003, consid. 3.6.2.

<sup>70</sup> ATF 2C\_206/2015 du 16 novembre 2015.

<sup>71</sup> ATF 2C\_206/2015 du 16 novembre 2015, consid. 3.3.

<sup>72</sup> ATF 2C\_206/2015 du 16 novembre 2015, consid. 2.2.

<sup>73</sup> Ancienne info TVA concernant la pratique n° 4 précitée, chiffre 7.1.

<sup>74</sup> P. MOLLARD/X. OBERSON/A. TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, p. 432s., ch. 55s ; C. FISCHER *ad* article 10 LTVA §76 ; ATAF A-1382/2015 du 11 août 2015, consid. 5.2 et les références citées.

1. Domaine privé au sein des raisons individuelles : le domaine privé regroupe les activités liées à la pratique d'un hobby ou la réalisation d'une passion. L'Administration cite notamment les frais de représentation non justifiés commercialement, les loisirs ou les vacances.
2. Les activités dépendantes par opposition aux activités exercées à titre indépendant. Sont notamment considérées comme ne faisant pas partie du domaine entrepreneurial les fonctions de membre de Conseils d'Administration ou l'exercice de fonctions publiques.
3. Les activités relevant de la puissance publique.
4. Les activités ne visant pas la réalisation, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence.

Dans le cadre de l'exercice d'une activité entrepreneuriale, il peut donc subsister, en marge, un domaine non entrepreneurial excluant par voie de conséquence le droit à la récupération de l'impôt préalable. Cette situation ne doit cependant être retenue que de manière limitée par les autorités, ainsi que l'a d'ailleurs rappelé le Tribunal fédéral<sup>75</sup>.

Comme nous l'avons vu précédemment, il y a lieu de refuser le droit à la déduction de l'impôt préalable « *pour les dépenses de luxe ou de représentation, dont l'acquisition intervient manifestement, en premier lieu, pour le bien-être des personnes actives dans les locaux considérés, c'est-à-dire sert à leur utilisation personnelle ou privée* »<sup>76</sup>.

### 3.3 Ex cursus comparatif avec les impôts directs

L'examen de cette délimitation privé/entrepreneurial se rapproche tout naturellement de la notion de « *frais justifiés par l'usage commercial* » que l'on retrouve en matière d'impôts directs<sup>77</sup>. Ainsi, on admettra qu'une dépense est justifiée par l'usage commercial dans la mesure où elle se trouve dans un lien causal avec l'entreprise et le but poursuivi (lien objectif)<sup>78</sup>. Compte tenu de la proximité des deux notions, notre Haute Cour tend à se rapprocher d'une appréciation économique globale<sup>79</sup>.

Dans le même ordre d'idée en matière d'impôts directs, les autorités fiscales vont considérer qu'il a distribution dissimulée de bénéfice (prestation appréciable en argent), « *lorsqu'une personne morale fait à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près une prestation qu'elle n'aurait pas consentie à des tiers dans les mêmes circonstances* »<sup>80</sup>. La

---

<sup>75</sup> ATAF A-2800/2016 du 27 juin 2017, consid. 2.2.1 ; ATF 2C\_359/2016 du 4 octobre 2016, consid. 3.2.2 ; ATAF A-4090/2016 du 22 décembre 2016, consid. 5.2 ; ATAF A-3502/2016 du 19 décembre 2016, consid. 2.4.3.

<sup>76</sup> ATF 2C\_1115/2014 du 29 août 2016, consid. 3.6.4 ; ATF 2C\_814/2010 du 23 septembre 2011, consid. 8.2 ; ATAF A-2800/2016 du 27 juin 2017, consid. 2.2.2.

<sup>77</sup> Article 59 alinéa 1 et 58 alinéa 1 lettre b LIFD.

<sup>78</sup> ATAF A-2800/2016 du 27 juin 2017, consid. 2.2.2.

<sup>79</sup> ATAF A-2800/2016 du 27 juin 2017, consid. 2.2.2 ; ATF 2C\_359/2016 du 4 octobre 2016, consid. 3.2.2 *in fine* ; ATF 2C\_1115/2014 du 29 août 2016, consid. 3.7.2 ; ATAF A-4090/2016 du 22 décembre 2016, consid. 5.2 *in fine*.

<sup>80</sup> ATF 2C\_697/2014 du 1<sup>er</sup> mai 2015, résumé à la RDAF 2016 II 413, consid. 2.1 p. 415.

notion de distribution dissimulée de bénéfice dépend des quatre conditions cumulatives suivantes<sup>81</sup> :

- la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ;
- cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ;
- cette prestation n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ;
- la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient.

On relèvera à cet égard que l'autorité fiscale supporte la charge de démontrer les faits augmentant la créance fiscale. Les éléments réduisant celle-ci incombant au contribuable qui les fait valoir<sup>82</sup>.

Ainsi, dans le cadre des impôts directs, en matière d'amortissements pour les véhicules commerciaux, l'administration fiscale peut fixer des limites. Par exemple, l'autorité fiscale du canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures admet le caractère commercial des véhicules jusqu'à CHF 100'000<sup>83</sup>. Au-delà, elle distingue donc une part de luxe, grevant indûment les charges de la société. De l'opinion de l'autorité fiscale, confirmée par le Tribunal fédéral, « *il manque le lien de connexité étroit nécessaire entre ces dépenses et le but de l'entreprise, ces dépenses étant destinées à satisfaire des besoins privés et à maintenir une apparence de standing – cela même si elles sont favorables à l'activité de cette entreprise* »<sup>84</sup>. La part de luxe représente donc une prestation appréciable en argent nécessitant un correctif.

On notera que du point de vue de la TVA, cette même pratique refusant la déduction de l'impôt préalable sur la part dépassant les CHF 100'000 pour les véhicules de luxe n'est plus applicable<sup>85</sup>. Malgré tout, selon les indications de l'Administration fédérale des contributions, « *un modèle coupé cabriolet, par exemple, n'est pas adapté à l'activité entrepreneuriale d'une menuiserie* »<sup>86</sup>.

### 3.4 Existence d'un domaine non entrepreneurial

Un domaine non entrepreneurial existe « *si la séparation peut être faite de manière suffisamment nette, que cela soit sur la base d'une activité séparée clairement*

---

<sup>81</sup> ATF 2C\_697/2014 du 1<sup>er</sup> mai 2015, résumé à la RDAF 2016 II 413, consid. 2.1 p. 415 et les références citées.

<sup>82</sup> ATF 2C\_697/2014 du 1<sup>er</sup> mai 2015, résumé à la RDAF 2016 II 413, consid. 2.3 p. 416.

<sup>83</sup> ATF 2C\_697/2014 du 1<sup>er</sup> mai 2015, résumé à la RDAF 2016 II 413, consid. 3.3 p. 416.

<sup>84</sup> ATF 2C\_697/2014 du 1<sup>er</sup> mai 2015, résumé à la RDAF 2016 II 413, consid. 3.4.4 p. 417 *in fine*.

<sup>85</sup> Chiffre 2.3.3.2 et 2.5.2.2 de la Partie II de l'Info TVA 1 intitulée « *TVA en bref et info TVA concernant la transition* ».

<sup>86</sup> Info TVA n° 8 intitulée « *Parts privées* », chiffre 4.5.

*reconnaissable de l'extérieur ou d'une finalité claire dérogeant à celle de l'activité entrepreneuriale »<sup>87</sup>.*

Est donc fondamentale la question de savoir « *si la charge grevée de l'impôt préalable ou l'investissement grevé de l'impôt préalable s'inscrit dans le concept général, c'est-à-dire correspond aux circonstances et se produit clairement dans le cadre général de l'activité entrepreneuriale de la personne assujettie concernée »<sup>88</sup>.*

Ainsi, le Tribunal fédéral a admis que la mise à disposition gratuite d'une collection d'œuvres d'art par une société holding mixte en faveur de ses sociétés affiliées s'inscrivait bien dans un but commercial au sens large. Par conséquent, et contrairement à l'avis de l'Administration fédérale des contributions, cet état de fait ne devait engendrer aucune limitation quant à la récupération de l'impôt préalable liée à l'acquisition de ces tableaux<sup>89</sup>. Un examen de l'adéquation entre les charges et les recettes tirées de l'activité commerciale permet également de déterminer si ces coûts peuvent, d'un point de vue de la logique économique, entrer dans le cadre global de l'activité entrepreneuriale ; une disproportion évidente amène en principe les instances fédérales à présumer un intérêt privé sortant du contexte commercial<sup>90</sup>.

On relèvera que la jurisprudence s'est progressivement libéralisée quant au lien existant entre la charge et l'affectation ouvrant le droit à la déduction de l'impôt préalable. Précédemment, « *une relation étroite entre la prestation acquise et celle effectuée* » était nécessaire<sup>91</sup>. Selon le principe de l'affectation directe, l'origine du facteur de coût (l'« input ») devait se trouver dans un lien direct ou indirect avec la prestation fournie (l'« output »)<sup>92</sup>. Ainsi, la déduction de l'impôt préalable en lien avec des prestations de services ayant pour but le versement d'apports d'actionnaires ou la distribution de dividendes n'était pas autorisée<sup>93</sup>.

Dans l'arrêt du 19 avril 2015<sup>94</sup>, le Tribunal fédéral a explicité les conditions dans lesquelles un domaine non entrepreneurial pouvait être admis de manière claire et distincte :

- a) il existe un domaine d'activité autonome d'un point de vue matériel, territorial, temporel, économique, factuel et fonctionnel ; et

<sup>87</sup> ATF 2C\_1115/2014 du 29 août 2016, consid. 3.3.3 ; ATAF A-4090/2016 du 22 décembre 2016, consid. 5.2.

<sup>88</sup> ATF 2C\_1115/2014 du 29 août 2016, consid. 3.6.5 et le commentaire de P. PROD'HOM in RDAF 2017 II p. 144 ; ATF 2C\_359/2016 du 4 octobre 2016, consid. 3.2.2 s. ; ATAF A-4090/2016 du 22 décembre 2016, consid. 5.2.

<sup>89</sup> ATF 2C\_1115/2014 du 29 août 2016 ; O. COMMENT/S. PIDOUX, Révision partielle de la LTVA in EF 11/16 p. 889, spéc. p. 892.

<sup>90</sup> Commentaire de P. PROD'HOM in RDAF 2017 II p. 144s.

<sup>91</sup> ATAF A-1496/2006 du 27 octobre 2008, consid. 4.2.

<sup>92</sup> ATAF A-1496/2006 du 27 octobre 2008, consid. 4.2.

<sup>93</sup> ATAF A-1496/2006 du 27 octobre 2008, consid. 4.4.4 et 6.3.2.

<sup>94</sup> ATF 2C\_781/2014 du 19 avril 2015, consid. 6.2 ; ATAF A-2800/2016 du 27 juin 2017, consid. 2.2.4 ; ATAF A-4090/2016 du 22 décembre 2016, consid. 5.3 ; ATAF A-1382/2015 du 11 août 2015, consid. 6.3 ; voir également O. COMMENT/S. PIDOUX, Révision partielle de la LTVA in EF 11/16 p. 889, spéc. p. 890.

- b) ce domaine d'activité n'est pas directement orienté vers la réalisation durable de recettes ou indirectement en servant les intérêts d'une véritable activité entrepreneuriale.

Dans un cas proche de celui de l'affaire précitée, le Tribunal fédéral a conclu à l'existence de quatre domaines distincts : la cafétéria, la librairie, le domaine du musée et le domaine hors-musée permettant aux chercheurs-spécialistes d'étudier gratuitement l'art contemporain<sup>95</sup>. Le fait de que le domaine d'activité hors-musée ne servait ni directement, ni indirectement les intérêts de l'activité entrepreneuriale impliquait que l'impôt préalable lié à ce domaine non entrepreneurial ne pouvait pas être déduit. Par conséquent, une correction de la déduction de l'impôt préalable devait être entreprise<sup>96</sup>.

On rappellera encore que le fait pour un assujetti de bénéficier d'un avantage financier sous forme de dons ne permet pas de conclure à l'existence d'un domaine non entrepreneurial clairement et distinctement séparé<sup>97</sup>.

On relèvera enfin la volonté du Tribunal fédéral de souligner l'importance de la marge de manœuvre qui doit être admise dans les choix entrepreneuriaux. Ce n'est donc que dans des situations clairement abusives que les autorités peuvent réagir par le refus du remboursement de l'impôt préalable<sup>98</sup>.

La question de savoir si la coexistence d'un domaine entrepreneurial et d'un domaine non entrepreneurial est envisageable pour les personnes morales est débattue par la doctrine<sup>99</sup>. La plupart des auteurs s'accorde néanmoins pour envisager la coexistence d'un domaine non entrepreneurial aux côtés d'une activité entrepreneuriale également pour les personnes morales<sup>100</sup>.

## **4. Double affectation**

### **4.1 En général**

La coexistence d'un domaine entrepreneurial et non entrepreneurial est constitutive d'une situation de double affectation nécessitant une correction de la déduction de l'impôt préalable (article 30 LTVA).

La correction en prestation à soi-même la plus courante en pratique et déjà évoquée précédemment est le calcul de la part privée aux frais de véhicules. Ainsi, un assujetti qui utilise un véhicule commercial également pour ses besoins privés, doit opérer une correction proportionnelle à cette utilisation privée. L'Administration fédérale des contributions a

<sup>95</sup> ATAF A-1382/2015 du 11 août 2015, consid. 9.4.1 *in fine*.

<sup>96</sup> ATAF A-1382/2015 du 11 août 2015, consid. 9.4.3.

<sup>97</sup> ATAF A-1382/2015 du 11 août 2015, consid. 6.1.

<sup>98</sup> ATAF A-2800/2016 du 27 juin 2017, consid. 3.1.3.

<sup>99</sup> C. FISCHER *ad* article 10 LTVA §79 ; ATAF A-5017/2013 du 15 juillet 2014 consid. 2.8.2.2, confirmé par l'ATF 2C\_781/2014 du 19 avril 2015.

<sup>100</sup> ATAF A-1382/2015 du 11 août 2015, consid. 5.3.

élaboré des instructions relatives aux calculs des parts privées par domaine d'activité ainsi que pour l'utilisation privée de véhicules commerciaux<sup>101</sup>. Si l'utilisation effective ne peut être prouvée, une correction annuelle forfaitaire peut être effectuée pour les véhicules correspondant à 0.8% par mois multiplié par le prix d'acquisition du véhicule (hors TVA) avec un minimum de CHF 1'800 par an.

Les articles 65 et suivants OTVA donnent des indications concernant le calcul de la correction de la déduction de l'impôt préalable. Une grande marge de manœuvre est admise pour cette correction qui pourra s'effectuer :

- en fonction de l'affectation effective,
- sur la base de forfaits déterminés par l'Administration fédérale des contributions
- ou en présentant à l'Administration ses propres calculs.

Dans tous les cas, la méthode utilisée pour corriger la déduction de l'impôt préalable doit aboutir à un résultat correct (article 68 alinéa 1 OTVA)<sup>102</sup>.

Ainsi, une certaine liberté d'appréciation est laissée au contribuable dans le choix de la méthode. Le Tribunal ne s'immiscera dans le contrôle de l'opportunité de la méthode qu'avec réserve et se contentera donc de vérifier que la le mode de correction choisi conduise véritablement à un résultat approprié<sup>103</sup>.

Un exemple illustrant la coexistence d'un domaine entrepreneurial donnant droit à la déduction de l'impôt préalable et d'un domaine non entrepreneurial ne permettant pas la récupération de l'impôt préalable est celui d'un immeuble commercial incluant le logement privé de l'entrepreneur. Dans un tel cas de figure, il y a lieu de calculer une clé de répartition en fonction des surfaces ou des volumes, laquelle sera déterminante pour définir les possibilités de récupération de l'impôt préalable des parties communes telles que le chauffage, le toit ou les façades<sup>104</sup>. Aucune déduction de l'impôt préalable n'est donc autorisée pour les logements privés.

Toutefois, la disposition générale de l'article 30 alinéa 2 LTVA permet d'attribuer dans un premier temps une charge au domaine entrepreneurial dans la mesure où elle est utilisée de manière prépondérante pour cette activité et de corriger dans un second temps la déduction de l'impôt préalable en fin de période fiscale. Cette manière de procéder est monnaie courante pour les corrections relatives à l'utilisation privée de véhicules. Cependant, cette alternative de simplification n'est pas autorisée par l'Administration fédérale des

---

<sup>101</sup> Notice sur la manière d'estimer les prélèvements en nature et les parts privées aux frais généraux des propriétaires d'entreprises (N1/2007) notice sur l'estimation de la pension et du logement des salariés (N2/2007).

<sup>102</sup> ATAF A-1382/2015 du 11 août 2015, consid. 7.

<sup>103</sup> ATAF A-1382/2015 du 11 août 2015, consid. 7 *in fine*.

<sup>104</sup> I. GUT/P. CAILAC, Caractère commercial de l'immeuble à utilisation mixte *in* ECS 3/14 p. 224, spéc. p. 223 et 224.

contributions pour les immeubles à utilisation mixte<sup>105</sup>. Quant à la légitimité de cette position administrative restrictive, il conviendra d'attendre un éventuel jugement du Tribunal fédéral.

Ainsi, contrairement aux impôts directs, ce n'est pas le principe de prépondérance qui est retenu en matière de TVA.

#### 4.2 Corrections : prestations à soi-même (PàSM)

##### a) En général

L'article 31 alinéa 2 LTVA énumère les cas de prestations à soi-même<sup>106</sup> :

- l'utilisation de biens ou de prestations de services en dehors du cadre de l'activité entrepreneuriale (besoins personnels) ;
- les conditions de la déduction de l'impôt préalable cessent d'être remplies de par l'exercice d'une activité entrepreneuriale ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable (changement d'affectation) ;
- la remise de cadeaux sans motif entrepreneurial ;
- la cessation de l'assujettissement.

##### b) Correction en fonction de l'affectation effective

Si des biens ou des prestations de services acquis précédemment dans le cadre de l'activité entrepreneuriale seront désormais utilisés dans un cadre strictement et exclusivement privé, il y a lieu d'entreprendre une correction sous la forme de prestation à soi-même. Ainsi, selon le principe de l'égalité de traitement entre assujettis et non-assujettis, la première catégorie doit procéder à une correction de l'impôt préalable afin de ne pas bénéficier d'un avantage auquel elle n'aurait pas droit en appartenant au second groupe.

La correction s'effectue sur la base de la valeur résiduelle au moment où l'affectation change (article 31 alinéa 3 et 69 alinéa 2 OTVA)<sup>107</sup>. Pour les biens mobiliers et les prestations de services, on considèrera une durée d'amortissement de 5 ans (20% par an) ; elle sera en revanche de 20 ans concernant les biens immobiliers (5% par an). L'ordonnance prévoit également que les prestations de services en matière de conseil, de tenue de comptabilité, de recrutement de personnel, de management et de publicité ne sont pas sujettes à amortissement et que, dès lors, elles doivent être considérées comme intégralement consommées au moment de leur acquisition (article 69 alinéa 2 OTVA).

---

<sup>105</sup> Chiffre 4.1 de l'Info TVA concernant le secteur n° 17 intitulée « *l'Administration, la location et la vente d'immeubles* ».

<sup>106</sup> Voir également I. HOMBERGER GUT, La prestation à soi-même – la nouvelle loi réforme la prestation à soi-même en profondeur *in* ECS 5/10 p. 323s.

<sup>107</sup> I. HOMBERGER GUT, La prestation à soi-même – la nouvelle loi réforme la prestation à soi-même en profondeur *in* ECS 5/10 p. 323s, spéc. p. 324 *in fine*.

Par exemple, pour un véhicule utilisé pendant deux ans dans le cadre de l'activité entrepreneuriale qui est désormais utilisé à des fins exclusivement privées, l'impôt préalable ayant été remboursé à 100% au moment de l'acquisition, une correction en prestation à soi-même devra être effectuée à hauteur de 60%.

Pour calculer la valeur résiduelle, il y a lieu de prendre en considération le prix d'acquisition ainsi que les impenses qui augmentent la valeur (article 70 alinéa 1 OTVA). Il n'y a en effet pas lieu de tenir compte des dépenses de maintien et d'entretien courant pour déterminer la base de correction.

A noter enfin que pour le calcul de la durée d'utilisation, la première année est prise en compte en totalité, même en cas d'acquisition en cours d'année ; en revanche, si le changement d'affectation intervient en cours d'année, celle-ci ne pourra pas être prise en considération (article 70 alinéa 2 OTVA)<sup>108</sup>.

#### c) Correction sur la base de forfaits

A titre de simplification, l'Administration fédérale des contributions admet l'application de certains forfaits visant à corriger l'infrastructure administrative utilisée pour des opérations exclues ne donnant pas droit à la déduction de l'impôt préalable (article 66 OTVA), notamment 0.02% pour les recettes d'intérêts et 0.07% pour les activités accessoires de gestion d'immeubles par leur propriétaire<sup>109</sup>.

Le Tribunal administratif fédéral a également rappelé que l'application de ce forfait pouvait se faire indépendamment pour les immeubles détenus dans la fortune commerciale que pour ceux appartenant à la fortune privée<sup>110</sup>. Dans l'affaire jugée, le forfait pour l'administration d'immeubles n'a toutefois pas pu être appliqué en raison du fait que l'activité considérée ne pouvait être qualifiée d'accessoire<sup>111</sup>.

#### 4.3 Corrections : dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable (DUIP)

Le dégrèvement de l'impôt préalable prévu à l'article 32 LTVA est l'opération inverse de la prestation à soi-même examinée précédemment.

En effet, dans les cas où des biens ou des prestations de services sont utilisés dans le cadre d'une activité exclue ou privée et qu'ils seront désormais totalement ou partiellement utilisés pour une activité entrepreneuriale donnant droit à la récupération complète de l'impôt préalable, il y a lieu d'entreprendre une correction<sup>112</sup>.

---

<sup>108</sup> I. HOMBERGER GUT, La prestation à soi-même – la nouvelle loi réforme la prestation à soi-même en profondeur in ECS 5/10 p. 323s, spéc. p.325.

<sup>109</sup> Info TVA 9 intitulée « Déduction de l'impôt préalable et corrections de la déduction de l'impôt préalable », chiffre 4.3.2 et 4.3.3.

<sup>110</sup> ATAF A-1351/2006 du 29 octobre 2007, consid. 5.3.2.

<sup>111</sup> ATAF A-1351/2006 du 29 octobre 2007, consid. 5.4 in fine.

<sup>112</sup> ATF 2C\_1115/2014 du 29 août 2016, consid. 2.3.6.

A titre d'exemple, un immeuble composé uniquement de logements d'habitation privés est transformé dix ans après sa construction, de telle sorte que la moitié des logements est réaffectée en arcades commerciales louées et soumises à la TVA avec option. Sur les travaux de construction initiaux de l'immeuble, il est possible d'opérer un rattrapage et de procéder à une déduction ultérieure de l'impôt préalable en prenant en considération la valeur résiduelle de l'immeuble au moment du changement d'affectation. Une récupération de l'impôt préalable sur les travaux de construction à hauteur de 50% pourra être admise sur la valeur résiduelle des investissements initiaux entrepris.

Les mêmes principes qu'énoncés dans la partie 4.2 ci-dessus sont applicables pour le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable.

## **5. Cas particulier : l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations**

### **5.1 Introduction**

Introduite à l'occasion de la réforme de 2010, l'essence de l'actuel article 10 alinéa 1ter LTVA a sans aucun doute constitué une petite révolution. Désormais, l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations est reconnue comme l'exercice d'une véritable activité entrepreneuriale.

L'introduction des dispositions dont nous allons discuter dans la présente section, diamétralement opposées au cadre juridique défini par l'Union Européenne, a permis la mise en place en Suisse d'un cadre attractif pour les sociétés holdings<sup>113</sup>.

Précédemment, la simple détention de participations dans des sociétés de capitaux ne constituait pas une opération entrant dans le champ d'application de la TVA, de sorte qu'il ne s'agissait pas d'une activité entrepreneuriale<sup>114</sup>. Sur cette question, la Cour européenne considérait également que le dividende représentait le fruit de la participation qui est un simple élément de fortune dérivant de la propriété du bien<sup>115</sup>. Cette argumentation ne suffisait donc en principe pas pour admettre l'existence d'une activité économique<sup>116</sup>. Cet avis doit toutefois être nuancé en fonction du caractère répétitif des transactions en cause et du cadre dans lequel s'inscrit cette réception de dividendes, notamment s'il s'agit d'une activité accessoire servant directement et durablement l'exercice d'une activité économique principale<sup>117</sup>.

### **5.2 Définition de la notion de participation**

---

<sup>113</sup> P. ROBINSON, Régime de la TVA pour les activités des holdings *in* ECS 1-2/11 p. 94.

<sup>114</sup> ATAF A-1496/2006 du 27 octobre 2008, consid. 5.1 et les références citées.

<sup>115</sup> P. MOLLARD/X. OBERSON/A. TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, p. 421 ch. 17 ; ATAF A-1496/2006 du 27 octobre 2008, consid. 5.1.

<sup>116</sup> ATAF A-1496/2006 du 27 octobre 2008, consid. 5.2 et les affaires mentionnées.

<sup>117</sup> ATAF A-1496/2006 du 27 octobre 2008, consid. 5.2.

Par « participations », il faut comprendre les « *parts du capital d'autres sociétés qui sont détenues à titre de placement durable et permettent d'exercer une influence déterminante. Toute part de 10% au moins du capital est considérée comme participation* » (article 29 alinéa 3 LTVA).

A titre comparatif, la LIFD connaît la notion de « *participations qualifiées* » pour les parts d'au moins 20% au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (article 20a alinéa 1 lettre a LIFD).

### 5.3 Assujettissement des sociétés de participations

La législation en vigueur reconnaît depuis 2010 – à l'origine, il s'agissait de l'article 9 aOTVA – que l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations se conçoit comme une véritable activité entrepreneuriale.

La distribution de dividendes n'étant expressément pas considérée comme un échange de prestations (article 18 alinéa 2 lettre f LTVA et article 33 LTVA), elle n'a aucune incidence sur la récupération de l'impôt préalable par les sociétés holdings<sup>118</sup>.

En outre, comme souligné précédemment (voir chiffre 1.2 ci-dessus), depuis 2010, l'élément quantitatif de la réalisation d'un chiffre d'affaires minimal n'a plus qu'un effet libérateur et ne constitue donc désormais plus une condition à l'assujettissement.

Par conséquent, la reconnaissance de l'exercice d'une activité entrepreneuriale pour les sociétés de participations a eu comme effet d'ouvrir plus largement l'assujettissement à ce type de sociétés. Même si la plupart de ces sociétés demeurent libérées de l'assujettissement du fait qu'elles n'atteignent souvent pas la limite des CHF 100'000 de chiffres d'affaires annuels pour un assujettissement obligatoire (article 10 alinéa 2 lettre a LTVA), elles peuvent renoncer à la libération et s'assujettir sur une base facultative (article 11 LTVA)<sup>119</sup>.

### 5.4 Conséquences sur le droit à la déduction de l'impôt préalable

La principale conséquence de l'assujettissement des sociétés holdings est la possibilité d'une déductibilité quasi complète de l'impôt préalable en relation avec ce genre d'activités (article 29 alinéa 2 LTVA). Par exemple, la déduction de la TVA grevant les frais liés la stratégie du groupe, la tenue de la comptabilité, des conseils juridiques ou fiscaux en relation avec la structuration de l'activité ou l'achat et la vente des participations pourra d'une manière générale avoir lieu sans restriction.

---

<sup>118</sup> M. METZGER/D. MÜLLER, Le nouveau « privilège holding » sous l'angle de la taxe sur la valeur ajoutée *in* TREX 2011 p. 219, spéc. p. 220.

<sup>119</sup> P. ROBINSON, Régime de la TVA pour les activités des holdings *in* ECS 1-2/11 p. 94.

Une limite existe néanmoins dans la mesure où la société de participations fournirait des prestations exclues, qui par définition, ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable (article 29 alinéa 1 LTVA).

Une autre restriction à la déduction de l'impôt préalable demeure l'exercice d'activités privées parallèlement à l'activité entrepreneuriale principale développée par la société. En l'espèce, il s'agissait d'une société holding qui a fait valoir la déduction de l'impôt préalable en lien avec des gravures sur des médailles en argent<sup>120</sup>. Le Tribunal fédéral a jugé dans le cas concret qu'il n'y avait pas d'activité entrepreneuriale et que ces dépenses étaient uniquement destinées à satisfaire les besoins privés de l'actionnaire<sup>121</sup>. En outre, il n'y avait pas de lien, même indirect, avec la réalisation de recettes imposables à long terme.

Afin de résumer de manière schématique, l'impôt préalable concernant les sociétés de participation doit être corrigé de la manière suivante :

- 1) *Correction de l'impôt préalable du fait de la double affectation de l'infrastructure administrative* (voir chiffre 4.2 lettre c ci-dessus).

L'Administration fédérale a notamment prévu des forfaits pour simplifier la correction de l'impôt préalable pour la double affectation de l'infrastructure administrative, lesquels sont toutefois subordonnés à des conditions strictes (article 66 OTVA).

On gardera notamment à l'esprit le forfait correctif de 0.02% pour les recettes d'intérêts ou de capitaux<sup>122</sup> ainsi que celui de 0.07% sur les recettes de location dans le cadre de la gestion d'immeubles par leur propriétaire<sup>123</sup>.

- 2) *Correction générale de l'impôt préalable en lien avec les activités exclues ou les éléments donnant lieu à une réduction de la déduction de l'impôt préalable* (article 18 alinéa 2 lettres a à c LTVA).

En conclusion, ce changement a permis la déduction souvent significative des charges grevées de TVA moyennant des corrections faibles d'impôt préalable, ce d'autant plus si la société concernée ne fournit pas de prestations exclues du champ de l'impôt (correction 2 ci-dessus).

A toutes fins utiles, on mentionnera encore la correction à entreprendre par les sociétés holdings ne disposant pas de personnel pour la gestion stratégique du groupe. En effet, certaines prestations peuvent être fournies par des sociétés proches de la holding sans être comptabilisées. Le forfait de 3‰ – ou 2‰ pour les holdings familiales – sur l'ensemble des actifs du bilan de la société de participation diminués des charges administratives

---

<sup>120</sup> ATAF A-4090/2016 du 22 décembre 2016.

<sup>121</sup> ATAF A-4090/2016 du 22 décembre 2016, consid. 10.4.3.

<sup>122</sup> Chiffre 4.3.2 de l'Info TVA 9 précitée.

<sup>123</sup> Chiffre 4.3.3 de l'Info TVA 9 précitée.

effectivement comptabilisées permet de valoriser de manière forfaitaire les prestations de services fournies par des sociétés proches.

### 5.5 Alternative pour les sociétés holdings

Selon le chiffre 9.3.2.1 de l'Info TVA n° 9, sont considérées comme des sociétés holdings visées à l'article 29 alinéa 4 LTVA les sociétés coopératives et les sociétés de capitaux qui remplissent les critères cumulatifs suivants :

- le but statutaire principal consiste à gérer durablement des participations ;
- aucune activité commerciale n'est déployée en Suisse ;
- les participations ou leur rendement représentent au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes selon l'article 28 alinéa 2 LHID.

Si un statut spécial a été accordé par une autorité fiscale cantonale, la société sera reconnue comme telle du point de vue de la TVA, les conditions étant présumées remplies.

Afin de calculer le droit à la déduction de l'impôt préalable, l'article 29 alinéa 4 LTVA permet enfin aux sociétés holdings de prendre en considération à choix :

- ou l'ensemble des activités entrepreneuriales du groupe qu'elles détiennent (comptes consolidés du groupe) ;
- ou leur propre activité.

Dans bon nombre de cas, cette possibilité permet encore d'améliorer sensiblement le pourcentage d'activités considérées comme entrepreneuriales au sein d'un groupe en comparaison des déductions d'impôts préalables autorisées dans le cadre strict de l'activité de la société holding. Cela sera notamment le cas si l'activité de la société holding présente un pourcentage significatif de chiffres d'affaires exclus et que les diverses sociétés du groupe réunies comptabilisent un pourcentage de chiffres d'affaires imposables plus important.

## **6. Limites de l'activité entrepreneuriale dans le cadre du droit à la déduction de l'impôt préalable**

### 6.1 Introduction

Chacun est en principe libre d'organiser ses activités commerciales comme il l'entend. Il en découle donc logiquement que les choix se portent en principe sur des solutions moins coûteuses en termes d'impôts. Cette liberté trouve cependant sa limite dans l'interdiction de l'abus de droit déduite de l'article 5 alinéa 3 de la Constitution<sup>124</sup>, d'où le principe de l'évasion fiscale trouve sa source<sup>125</sup>. En effet, dans certains cas, « *l'application de la loi*

---

<sup>124</sup> Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst ; RS 101).

<sup>125</sup> ATAF A-3251/2014 du 19 mai 2015, consid. 9 ; ATAF A-3014/2016 du 18 novembre 2016, consid. 3.

*conduit à un résultat qui, en raison des particularités de l'état de fait, apparaît comme hautement choquant, voire inconciliable avec le principe d'interdiction de l'arbitraire »<sup>126</sup>.*

## 6.2 Principes de l'évasion fiscale

La notion d'évasion fiscale est un concept essentiellement jurisprudentiel. Les conditions cumulatives pour reconnaître une situation comme un cas d'évasion fiscale sont les suivantes<sup>127</sup> :

- la forme juridique choisie par le contribuable apparaît insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas totalement inadaptée au but économique poursuivi ;
- ce choix a été opéré abusivement, dans le seul but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée et ;
- le procédé conduirait effectivement à une notable économie d'impôt s'il était admis par l'autorité fiscale.

Malgré l'avis d'une partie de la doctrine<sup>128</sup>, de jurisprudence constante, le concept d'évasion fiscale est également applicable en matière de TVA<sup>129</sup>.

En vertu de la répartition du fardeau de la preuve, c'est ainsi à l'Administration fiscale de démontrer que les conditions de l'évasion fiscale sont remplies<sup>130</sup>.

L'évasion fiscale s'illustre dans plusieurs domaines comme il ressort des quelques exemples choisis ci-après.

## 6.3 Détention d'aéronefs

Une illustration très intéressante est l'abondante jurisprudence développée dans les années 2006 et suivantes dans le cadre de la détention d'aéronefs.

En effet, si dans le cadre de l'examen des premiers cas l'existence d'un échange de prestations entre la société et son ayant droit économique a été nié, le Tribunal fédéral a par la suite rectifié son argumentation dans le sens que « *s'il y a prestation et contre-prestation s'inscrivant dans un rapport d'échange, entre des sujets juridiquement indépendants, il faut reconnaître l'existence d'une opération TVA, même si la transaction intervient entre proches* »<sup>131</sup>. Il a en outre clairement été démontré que la détention d'aéronefs par une personne morale était d'usage courant pour des motifs relevant de la responsabilité civile, mais également pour des questions de financement.

---

<sup>126</sup> A. SADIK, TVA et autres contributions indirectes – commentaire de l'ATF 2C\_732/2010 du 28 juin 2012 *in* RDAF 2012 II p. 480, consid. 5.1.

<sup>127</sup> ATAF A-4783/2015 du 20 février 2017, consid. 7.1.

<sup>128</sup> Voir notamment P.-M. GLAUSER, Evasion fiscale et interprétation économique en matière de TVA : La lutte contre les abus dans l'impôt sur la consommation *in* Archives 75 p. 727.

<sup>129</sup> ATAF A-3251/2014 du 19 mai 2015, consid. 9.1.

<sup>130</sup> ATAF A-3251/2014 du 19 mai 2015, consid. 9.3.

<sup>131</sup> ATAF A-3157/2011 du 2 décembre 2013, consid. 2.1.

Notre Haute Cour a admis que « *l'abus ne consiste certes pas dans le fait de constituer une personne morale servant à détenir l'avion utilisé à titre privé. Mais il y a abus lorsque l'on tente par là d'obtenir en plus un avantage fiscal, notamment en se faisant rembourser l'impôt préalable dont le montant est plus élevé que les sommes versées au titre de la TVA* »<sup>132</sup>.

Ainsi, dans le cadre d'un usage exclusivement privé d'un aéronef, il n'y a pas lieu de reconnaître l'existence d'une activité entrepreneuriale ouvrant le droit à la déduction de l'impôt préalable et les opérations sont directement imputées à la sphère privée des ayants droit économiques (Durchgriff). Un assujettissement au registre des contribuables de l'Administration fédérale des contributions apparaît donc dans ces conditions comme abusif<sup>133</sup>.

En revanche, il en va autrement des situations où une véritable activité commerciale – même partielle – a pu être démontrée ou du moins rendue prévisible<sup>134</sup>.

#### 6.4 Maison de vacances

Les conditions de l'évasion fiscale ont également été jugées remplies sous l'angle des impôts directs dans le cas d'une société immobilière détenant un seul bien immobilier, une maison de vacances, à la disposition exclusive de l'actionnaire et de sa famille. Ainsi, l'existence de la personne morale a été ignorée ; les revenus et la fortune directement attribués à la personne physique<sup>135</sup>.

Une affaire similaire est actuellement pendante devant le Tribunal fédéral dans le cadre de la TVA. Une société fiduciaire a acquis une maison de vacances mise à la disposition unique de son actionnaire et de sa famille. Le Tribunal administratif fédéral a d'ores et déjà reconnu le caractère abusif du montage et refusé la récupération de l'impôt préalable dans une telle structure visant exclusivement les besoins privés de l'actionnaire et l'économie d'impôts<sup>136</sup>.

#### 6.5 Domaine de l'art

Pour reprendre l'exemple susmentionné de l'arrêt A-4783/2015, le Tribunal administratif fédéral a estimé que « *si le fait de créer une société pour acquérir et vendre des œuvres n'apparaît certes pas en soi insolite, il en va toutefois autrement lorsque, comme les indices évoqués ci-dessus peuvent le laisser supposer en l'espèce, la société est en fait utilisée pour satisfaire les besoins privés de son actionnaire unique* »<sup>137</sup>. En effet, sur une période de 12

<sup>132</sup> ATF 2C\_732/2010 du 28 juin 2012, consid. 5.4.2 et le commentaire précité de A. SADIK in RDAF 2012 II p. 480, consid. 5.4.2 ; ATAF A-3157/2011 du 2 décembre 2013, consid. 4.3

<sup>133</sup> ATAF A-1375/2006 du 27 septembre 2007, confirmé par l'ATF 2C\_632/2007 du 7 avril 2008 ainsi que le commentaire d'A. ROCHAT PAUCHARD in ASDA-Bulletin 141/2009 p. 33, spéc. p. 36ss ; ATF 138 II 239 du 19 mars 2012, consid. 4.3.3.

<sup>134</sup> Commentaire précité de A. SADIK in RDAF 2012 II p. 480, consid. 6.2.

<sup>135</sup> ASA 40 p. 210 du 12 novembre 1969.

<sup>136</sup> ATAF A-3502/2016 du 19 décembre 2016, consid. 3.2.2.

<sup>137</sup> ATAF A-4783/2015 du 20 février 2017, consid. 10, confirmé par l'ATF 2C\_321/2017 du 23 mai 2018.

ans, seule une trentaine d'œuvres avaient été vendues pour un montant d'environ USD 5,7 millions ; en contrepartie, 159 œuvres avaient été acquises pour un montant de USD 225 millions<sup>138</sup>. Ainsi, l'activité apparaissait largement déficitaire et financée presque exclusivement par des apports de son actionnaire. Ni la condition de la réalisation de recettes à partir de prestations, ni le caractère durable n'ont pu être démontrés. Il en découle que « *la disproportion entre les financements de l'actionnaire et les recettes réalisées par la recourante après douze années d'activité constituait un indice fort que cette dernière ne poursuivant pas un but commercial, mais qu'elle était destinée à l'usage personnel de l'actionnaire, c'est-à-dire à des fins de consommation privée* »<sup>139</sup>. Par voie de conséquence, « *le caractère abusif se concrétise par le fait que l'actionnaire, non assujetti, invoque l'assujettissement de sa société uniquement dans le but d'obtenir le remboursement de l'impôt préalable auquel il n'aurait normalement pas droit* »<sup>140</sup>.

Ainsi, dans la mesure où la personne morale et l'actionnaire se confondent, le Tribunal fédéral peut faire abstraction de la structure juridique présentée et impute directement l'activité à la personne physique. Le droit à la récupération de l'impôt préalable s'examine dès lors sous l'angle de l'évasion fiscale, laquelle sera notamment reconnue si la configuration des relations juridiques a pour unique but de profiter de l'avantage de l'impôt préalable déductible<sup>141</sup>.

On rappellera qu'en matière d'évasion fiscale, le fardeau de la preuve incombe à l'Administration, de telle sorte qu'elle se doit de démontrer que les œuvres acquises satisfont manifestement en premier lieu les besoins personnels de l'entrepreneur ne pouvant dès lors pas donner lieu à la récupération de l'impôt préalable.

Sur cette base, le Tribunal fédéral a par exemple exclu les dépenses d'un fiduciaire lié à l'acquisition de tapis d'Orient onéreux. Il a jugé qu'elles n'étaient pas directement nécessaires à la fourniture de prestations imposables et n'étaient donc pas justifiées commercialement<sup>142</sup>. Il en va de même des œuvres d'art et des sculptures dans un cabinet de conseil ou de tapis d'Orient de luxe dans un salon de coiffure<sup>143</sup>. Ce genre de dépenses étant avant tout destiné à assouvir les goûts personnels des associés.

## 6.6 Expédition

Un autre arrêt marquant est celui d'un aventurier de l'extrême qui a planifié son expédition en bateau dans le cercle polaire. Il est parvenu à démontrer que son activité consistant à

---

<sup>138</sup> ATF 2C\_321/2017 du 23 mai 2018, consid. 7.2.2.

<sup>139</sup> ATF 2C\_321/2017 du 23 mai 2018, consid. 7.2.2 *in fine*.

<sup>140</sup> ATAF A-4783/2015 du 20 février 2017, consid. 10.

<sup>141</sup> ATAF A-3251/2014 du 19 mai 2015, consid. 11.2.

<sup>142</sup> ATF 2C\_814/2010 du 23 septembre 2011.

<sup>143</sup> ATF 2C\_814/2010 du 23 septembre 2011, consid. 8.2.

rechercher des sponsors pour financer son expédition était répétée et planifiée sur le long terme et qu'il apparaissait en son propre nom sur le marché<sup>144</sup>.

Le Tribunal fédéral a ainsi eu l'occasion de rappeler que des considérations subjectives n'entrent pas en ligne de compte pour déterminer si le critère de permanence est satisfait ou non, notamment quant au but effectivement poursuivi tel que la réalisation d'un rêve, d'une passion ou le goût de l'aventure<sup>145</sup>.

## 7. Conclusion

La jurisprudence citée dans la présente contribution met en évidence la difficulté à délimiter le domaine entrepreneurial des activités privées selon les critères relevant du droit fiscal.

Sous l'angle de la TVA, la reconnaissance de l'exercice d'une activité entrepreneuriale est soumise à l'appréciation d'un certain nombre de critères. Comme en matière d'impôts directs, dans le cadre de la distinction entre fortune privée et fortune commerciale, l'examen de ces conditions par les instances de recours conduit à des développements toujours plus précis.

En matière de TVA, la grande majorité des affaires contestées devant les autorités supérieures le sont en raison d'un refus de la déduction de l'impôt préalable et donc de la qualification par les autorités administratives d'une activité relevant de la sphère privée. La notion d'activité entrepreneuriale ne peut en effet pas être conceptualisée de façon illimitée pour englober de manière générale des états de fait relevant de hobby ou de passion ou de manière plus spécifique des dépenses somptuaires visant uniquement le confort personnel de l'associé sans servir les intérêts premiers de l'activité déployée.

Dans le cadre de l'application des règles relevant des impôts directs, la tendance s'est durcie. En effet, les autorités fiscales, suivies par les instances de recours, ont élargi la notion d'activité lucrative indépendante pour taxer des gains en capitaux résultant de la gestion de la fortune privée et refusent cette même qualification pour ne pas devoir déduire des pertes résultant de l'exercice d'une activité.

Du point de vue TVA, il y a lieu de constater que l'appréciation générale de l'Administration fédérale, ponctuellement révisée par l'œil attentif des instances supérieures, tend vers une situation plus équilibrée. Compte tenu du formalisme parfois excessif dont ont pu faire preuve les autorités fiscales d'application de la LTVA par le passé, l'on conviendra que l'approche économique globale aménagée par les révisions successives de la loi et de la pratique administrative permet une analyse plus adaptée de chaque situation. A cet égard,

---

<sup>144</sup> ATAF A-3149/2012 du 4 janvier 2013, consid. 4.1.

<sup>145</sup> ATAF A-3149/2012 du 4 janvier 2013, consid. 4.2.

on relèvera que la récupération de l'impôt préalable pour des charges entrant dans le concept général de l'activité entrepreneuriale a, de manière positive, été élargie pour tenir compte des réalités économiques actuelles. Dans le prolongement, on saluera également les efforts considérables qui ont été fait dans le cadre de la récupération de l'impôt préalable pour les sociétés holdings.

En outre, on rappellera que, dans certaines situations clairement abusives, les autorités fiscales peuvent toujours faire abstraction de la structure mise en place par les contribuables et se fonder sur la forme qui aurait été appropriée au but économique poursuivi. Ainsi, en matière d'évasion fiscale, malgré la complexification des affaires, on retiendra qu'un excédent de récupération d'impôt préalable attire incontestablement le regard affuté et critique de l'Administration fiscale dont la responsabilité est également la préservation de ressources de l'Etat et le prélèvement égalitaire de l'impôt.