

BVGer A-365/2026 vom 26. Mai 2026

Bundesverwaltungsgericht, 2026-05-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-365_2026

FR: TAF A-365/2026 du 26 mai 2026

IT: TAF A-365/2026 del 26 maggio 2026

Regeste

Taxe sur la valeur ajoutée

Erwägungen

E. 1

En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de cette loi, le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF ; cf. art. 81 al. 1 LTVA). Dans la mesure où l'AFC est une autorité au sens de l'art. 33 let. d LTAF et qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 32 de cette loi n'est réalisée en l'espèce, le Tribunal de céans est matériellement compétent pour statuer sur le présent recours.

E. 2.1

Selon la LTVA, les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification (art. 83 al. 1 LTVA). Il en résulte que l'assujetti a droit, normalement, à ce que l'AFC examine deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet - la seconde étant soumise à des exigences de forme plus élevées -, du moins s'il dépose une réclamation (arrêts du TAF A-1912/2021 du 10 juin 2021 consid. 1.4, A-362/2017 du 3 mai 2017 consid. 1.2.2).

E. 2.2

En l'occurrence, la recourante a interjeté un recours par-devant le Tribunal de céans contre la décision du 2 décembre 2025 de l'AFC, au lieu de déposer devant l'AFC une réclamation contre cette décision (tout en demandant à l'AFC qu'elle la transmette au TAF à titre de recours omisso medio) comme cela est prévu par l'art. 83 al. 4 LTVA, en lien avec l'art. 83 al. 2 in limine LTVA (cf. arrêt du TAF A-3493/2015 du 23 juillet 2015 consid. E et 1.7 ; Papadopoulos/Siegrist, Le recours omisso medio en matière de TVA : un saut vers l'économie de procédure ?, Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2019 II 479, p. 490 [ch. 2.1], 494 s. et 498). La recourante a ainsi voulu que sa contestation soit traitée en tant que recours omisso medio directement par le Tribunal de céans, sans que l'autorité inférieure examine son cas une deuxième fois. Cela ressort de la conclusion n° 1 du recours et des observations de la recourante du 13 février 2026. Comme déjà évoqué par la Cour de céans dans sa décision incidente du 20 janvier 2026, à ce stade, transmettre (au sens de l'art. 8 al. 1 PA, éventuellement en lien avec l'art. 9 al. 2 PA [cf. consid. 5]) à l'AFC le présent recours omisso medio (à titre de réclamation de la recourante) afin qu'elle le lui transmette à son tour (tout en se prononçant sur sa recevabilité [cf. arrêts du TAF

A-1912/2021 du 10 juin 2021 consid. B.b et 2.5.2, A-654/2019 du 20 mars 2019 consid. F, A-3493/2015 du 23 juillet 2015 consid. 1.7 ; Papadopoulos/Siegrist, op. cit., p. 491 s.) et que la procédure prescrite à l'art. 83 al. 4 LTVA soit ainsi respectée n'aurait pas de sens (cf. arrêt du TAF A-6436/2018 du 28 novembre 2018 consid. C ; Papadopoulos/Siegrist, op. cit., p. 494). De plus, le Tribunal a invité l'autorité inférieure à se déterminer sur la question de savoir si les conditions d'un recours omisso medio sont remplies, notamment sur celle de l'existence d'une décision motivée en détail (cf. ég. arrêt du TAF A-4511/2025 du 27 octobre 2025 consid. 1.1 et 1.1.1.1 in fine). Dans ces circonstances, le (simple) fait que le recours omisso medio ait été déposé directement devant le Tribunal de céans ne constitue pas un obstacle à sa compétence (fonctionnelle).

E. 3

Dans le cas présent, la question de la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans se pose au surplus en lien avec les conditions de l'art. 83 al. 4 LTVA relatives à un recours omisso medio.

E. 3.1

Le droit d'obtenir une décision motivée est un aspect du droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; arrêts du TAF A-1912/2021 du 10 juin 2021 consid. 2.3.1, A-362/2017 du 3 mai 2017 consid. 2.3.1; Kneubühler/Pedretti, in : Christoph Auer et al. [édit.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]*, 2e éd. 2019, art. 35 n° 5). Son corollaire est l'obligation pour l'autorité de motiver sa décision. L'administré doit en effet savoir pourquoi l'autorité lui a donné tort, afin de pouvoir juger de l'opportunité d'un recours et, cas échéant, attaquer la décision utilement. L'autorité de recours doit également le savoir, afin de pouvoir exercer son contrôle (cf. Uhlmann/Schilling-Schwank, in : Waldmann/Krauskopf [édit.], *Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz*, 3e éd. 2023, art. 35 n° 10).

E. 3.2

A teneur de l'art. 82 al. 2 LTVA, les décisions de l'AFC doivent indiquer les voies de droit et être adéquatement motivées. L'art. 83 al. 1 LTVA prévoit que les décisions de l'AFC doivent être attaquées par le moyen de droit non dévolutif de la réclamation. Dans la mesure où l'AFC doit prendre d'innombrables décisions de taxation, il ne serait pas avisé, par souci de célérité, de lui imposer dans le cadre de la première décision déjà, de devoir respecter toutes les garanties de procédure. Par ailleurs, ouvrir immédiatement la procédure de recours devant l'instance supérieure surchargerait inutilement cette dernière, alors que le contentieux peut souvent se régler facilement à l'échelon inférieur. Ces raisons ont amené le législateur à instaurer la procédure de réclamation, notamment en matière de TVA. Lors de cette procédure, l'AFC instruit l'affaire conformément aux principes généraux de procédure et prend une nouvelle décision, laquelle ouvre à ce moment le recours devant l'instance supérieure. En d'autres termes, la procédure de réclamation est une voie permettant de régler de nombreuses questions essentiellement techniques ou de compléter l'état de fait (cf. entre autres les arrêts du TAF A-362/2017 du 3 mai 2017 consid. 2.1, A-5429/2016 du 14 février 2017 consid. 2.1 ; Martin Kocher, in : Martin Zweifel et al. [édit.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée*, 2e éd. 2025, art. 83 nos 9 ss ; Moor/Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3e éd. 2011, p. 629 s.). L'exigence de motivation au sens de l'art. 82 al. 2 LTVA doit aller au-delà de la simple

confirmation des résultats du contrôle. Cependant, les exigences de motivation issues de l'art. 82 al. 2 LTVA doivent être mises sur un même plan que les exigences minimales de motivation, telles qu'elles résultent en particulier du droit d'être entendu prévu par la Constitution (arrêt du TAF A-362/2017 du 3 mai 2017 consid. 2.3.1 avec les références citées).

E. 3.3.1

En vertu de l'art. 83 al. 4 LTVA, si la réclamation est déposée contre une décision de l'AFC motivée en détail, elle est transmise à titre de recours, à la demande de son auteur ou avec son assentiment, au TAF (recours *omisso medio* ou « recours sautant » ou encore « *Sprungbeschwerde* »).

E. 3.3.2

Les règles sur le recours de l'art. 83 al. 4 LTVA constituent une *lex specialis* par rapport à l'art. 47 al. 2 PA (arrêt du TF 2C_842/2014 du 17 février 2015 consid. 5.4 ; arrêt du TAF A-362/2017 du 3 mai 2017 consid. 2.2). Le recours *omisso medio* est admis de manière restrictive, à deux conditions cumulatives : l'une formelle - la volonté de l'assujetti - et l'autre matérielle - une décision « motivée en détail » (cf. arrêts du TF 2C_543/2017 du 1er février 2018 consid. 3.1, 2C_842/2014 du 17 février 2015 consid. 5.4 ; arrêts du TAF A-3359/2024 du 20 mars 2026 consid. 1.1.2.1, A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.2.1, A-1763/2020 du 22 septembre 2021 consid. 1.2.1, A-1912/2021 du 10 juin 2021 consid. 2.2, A-362/2017 du 3 mai 2017 consid. 2.2 ; Felix Geiger, in : Geiger/Schluckebier [édit.], MWSTG Kommentar, 2e éd. 2019, art. 83 nos 18 s. ; Papadopoulos/Siegrist, op. cit., p. 486 ss).

E. 3.3.3

Toute décision de l'AFC ne saurait ainsi faire d'emblée l'objet d'un tel recours. Seules les décisions présentant une motivation qualifiée sont susceptibles d'être directement portées devant le TAF (arrêt du TF 2C_543/2017 du 1er février 2018 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.2.1).

E. 3.3.3.1

La possibilité de déposer un recours *omisso medio* suit un but d'économie de procédure, mais uniquement dans les cas où la procédure de réclamation constituerait un allongement inutile de la procédure (« *Verfahrensleerlauf* »). Un tel risque d'allongement inutile de la procédure n'existe que lorsque l'autorité décisionnelle, c'est-à-dire l'AFC, a déjà traité exhaustivement la cause dans une décision « motivée en détail » (« *einlässlich begründete Verfügung* » ; « *decisione già esaustivamente motivata* »), prenant en particulier position sur les arguments juridiques de l'assujetti et excluant de ce fait la nécessité d'explications supplémentaires. Cela a pour corollaire l'intérêt de l'autorité de recours qui, sur la base de la décision entreprise et portée devant elle au moyen d'un recours *omisso medio*, doit pouvoir aisément déterminer l'objet du litige et comprendre l'argumentation de l'autorité décisionnelle. S'il s'avère nécessaire, pour l'autorité de recours, de requérir une prise de position détaillée auprès de l'autorité administrative, il ne saurait être question d'une accélération significative de la procédure (arrêt du TF 2C_543/2017 du 1er février 2018 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-3359/2024 du 20 mars 2026 consid. 1.1.2.1, A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.2.1, A-1763/2020 du 22 septembre 2021 consid. 1.2.1, A-1912/2021 du 10 juin 2021 consid. 2.4).

E. 3.3.3.2

L'art. 83 al. 4 LTVA pose des exigences de motivation accrues par rapport à celles prévues à l'art. 82 al. 2 LTVA (arrêt du TF 2C_543/2017 du 1er février 2018 consid. 3.2 avec les références citées ; arrêts du TAF A-3359/2024 du 20 mars 2026 consid. 1.1.2.1, A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.2.1, A-1763/2020 du 22 septembre 2021 consid. 1.2.1). La motivation « en détail » au sens de l'art. 83 al. 4 LTVA correspond à une forme de motivation qualifiée et circonstanciée. La frontière entre l'exigence d'une motivation adéquate au sens de l'art. 82 al. 2 LTVA et celle d'une motivation « en détail » au sens de l'art. 83 al. 4 LTVA ne peut pas être déterminée de façon abstraite. Les exigences plus élevées posées par l'art. 83 al. 4 LTVA ont notamment une portée dans les cas complexes, dans lesquels l'autorité de recours ne pourrait comprendre les motifs de l'autorité inférieure que si la motivation présente une certaine densité et, en particulier, expose l'état de fait juridiquement pertinent ainsi que la subsumption de manière suffisante, tout en intégrant les arguments des parties. En revanche, lorsque l'état de fait est simple ou lorsque les questions juridiques à traiter sont claires, il n'est a priori pas exclu que les exigences de motivation de l'art. 82 al. 2 LTVA et celles de l'art. 83 al. 4 LTVA ne se différencient pas ou peu et que la motivation puisse être courte ou sommaire. Ainsi, plus un cas est complexe, plus les exigences de motivation sont élevées (cf. entre autres les arrêts du TAF A-1912/2021 du 10 juin 2021 consid. 2.3.3, A-362/2017 du 3 mai 2017 consid. 2.3.2).

E. 4

En l'espèce, il s'agit de déterminer si les conditions du recours *omisso medio* sont remplies.

E. 4.1

S'agissant de la condition formelle, à savoir la volonté de l'assujetti d'interjeter un tel recours, elle est remplie, comme en atteste le recours du 16 janvier 2026 et les observations du 13 février 2026 de la recourante.

E. 4.2

Quant à la condition matérielle, il ressort de la décision entreprise, sans que cela soit contesté par les parties, qu'il s'agit manifestement d'une décision au sens de l'art. 5 PA. Il reste à analyser la question de savoir si la décision attaquée est « motivée en détail » au sens de l'art. 83 al. 4 LTVA. On rappelle à cet égard que la notion de motivation « en détail » suppose, selon la jurisprudence (cf. notamment arrêt du TF 2C_543/2017 du 1er février 2018 consid. 3.2), non seulement que la motivation de la décision soit détaillée mais également que l'autorité inférieure ait traité la cause de manière exhaustive (cf. Papadopoulos/Siegrist, op. cit., p. 489). Ces deux éléments - une motivation détaillée et un traitement exhaustif de la cause - seront donc examinés ci-après.

E. 4.2.1

Pour ce qui concerne l'exigence de motivation détaillée, le Tribunal de céans observe ce qui suit. La décision attaquée compte douze pages et porte sur un seul point de la notification d'estimation, à savoir les entrées gratuites remises aux employés de la recourante, non déclarées dans les certificats de salaire des employés et non décomptées à la TVA. La Cour de céans relève que la décision est relativement longue. Dans sa subsumption, l'autorité inférieure s'est tout d'abord penchée sur le contrat de travail entre la recourante et ses employés, ainsi que sur le règlement interne du personnel. Elle a ensuite exposé la question juridique litigieuse puis a considéré que les prestations litigieuses étaient un droit

supplémentaire par rapport au salaire, un complément de salaire et non un cadeau occasionnel. Elle a également relevé l'existence de rabais en faveur du personnel qu'elle a qualifiés de cadeaux. Au vu des éléments traités dans la motivation, celle-ci apparaît détaillée.

E. 4.2.2

Toutefois, une motivation détaillée ne suffit pas pour remplir les conditions d'un recours omisso medio au sens de l'art. 83 al. 4 LTVA. Il faut encore que l'autorité inférieure ait traité la cause de manière exhaustive. A ce propos, d'après l'autorité inférieure, une, voire deux mesures d'instruction supplémentaires sont nécessaires. En effet, l'autorité inférieure dit vouloir requérir des renseignements auprès de B. _____ (ci-après : [B. _____]) concernant le tax ruling entre cette dernière et la recourante afin de « comprendre ce qui a été décidé et sur quelle base ». Elle explique que cette mesure d'instruction supplémentaire est nécessaire au vu de l'argumentation de la recourante se concentrant nouvellement, soit depuis le dépôt du présent recours, sur ce tax ruling et que dite mesure pourrait changer l'issue de la cause. Le Tribunal de céans relève que cette mesure d'instruction permettrait à l'autorité inférieure d'obtenir de plus amples informations concernant le tax ruling et, par conséquent, de traiter la cause de façon plus approfondie. En outre, l'autorité inférieure estime qu'elle doit éventuellement prendre une seconde mesure d'instruction complémentaire avant de pouvoir se déterminer sur l'argument nouvellement invoqué par la recourante devant le Tribunal. Celle-ci soutient en effet qu'un grand nombre de ses employés n'auraient pas utilisé leur avantage (les entrées offertes aux bains). L'autorité inférieure se méprendrait dès lors en imputant un revenu supplémentaire, à savoir cet avantage, à tout le personnel. Dans ce contexte, compte tenu des questions que se pose l'autorité inférieure au sujet du tax ruling et des mesures d'instruction supplémentaires qu'elle juge nécessaires, notamment pour répondre aux nouveaux arguments soulevés par la recourante devant le Tribunal, force est de constater que la cause n'a pas pu être traitée de façon exhaustive par l'autorité inférieure (cf. arrêt du TF 2C_543/2017 du 1er février 2018 consid. 3.3-3.5 ; Papadopoulos/Siegrist, op. cit., p. 488). Déjà pour cette raison, le recours ne satisfait pas aux conditions de l'art. 83 al. 4 LTVA et doit donc être déclaré irrecevable. Ceci exposé, les arguments dont se prévaut la recourante pour soutenir que la décision attaquée est motivée en détail au sens de l'art. 83 al. 4 LTVA ne changent rien aux constatations qui précèdent. En effet, la recourante ne peut être suivie lorsqu'elle soutient que l'autorité inférieure a procédé à un examen approfondi du dossier au vu de sa demande d'informations et de pièces du 14 octobre 2025, comportant dix points, et au vu des réponses et pièces fournies par la recourante. Dans la mesure où l'autorité inférieure dit avoir besoin des informations complémentaires, elle doit pouvoir prendre les mesures qu'elle estime utiles, étant précisé que cette étape doit prioritairement être réalisée dans le cadre d'une procédure de réclamation et non d'une procédure de recours - qui plus est de recours omisso medio. La recourante se méprend également lorsqu'elle invoque la protection de sa bonne foi à voir sa situation tranchée de manière exhaustive dans la décision rendue par l'autorité inférieure. De même, l'argument de la sécurité juridique dont se prévaut encore la recourante ne lui est d'aucun secours. En effet, conformément à la jurisprudence citée plus haut (cf. consid. 3.2), l'autorité inférieure n'a pas l'obligation de traiter les affaires de façon exhaustive au stade de la décision. On rappelle que la procédure de réclamation est justement prévue pour pallier un traitement non exhaustif des causes et est à disposition de l'assujetti. La réclamation est un outil du droit d'être entendu de l'assujetti. Contrairement à ce que prétend la recourante, l'autorité inférieure ne se comporte pas de manière abusive en

considérant qu'elle doit prendre une, voire deux mesures d'instruction complémentaires après avoir prononcé la décision attaquée. Dans ce cadre, on relève en outre que la mesure d'instruction concernant le tax ruling que l'autorité inférieure estime nécessaire et celle relative au nouvel argument de la recourante (la non-utilisation de l'avantage par un grand nombre de ses employés), participeraient au respect du droit d'être entendu de la recourante et du principe de la double instance. Il est donc malvenu de la part de la recourante de s'en plaindre. Au vu de ce qui précède, les arguments avancés par la recourante tombent à faux. En définitive, il ressort des interrogations de l'autorité inférieure et de sa volonté de prendre une, voire deux mesures d'instruction supplémentaires, ainsi que de l'argument dont se prévaut nouvellement la recourante (la non-utilisation de l'avantage par un grand nombre de ses employés), que la cause n'a pas été traitée de façon exhaustive par l'autorité inférieure (cf. arrêt du TF 2C_543/2017 du 1er février 2018 consid. 3.3-3.5). C'est donc à tort que la recourante soutient que la décision attaquée serait « motivée en détail » au sens de l'art. 83 al. 4 LTVA. La cause n'ayant pas été traitée de façon exhaustive par l'autorité inférieure - ce qui ne saurait lui être reproché, comme on l'a vu plus haut - il appartenait à la recourante de former réclamation par-devant l'autorité inférieure afin que cette dernière prenne les mesures d'instruction nécessaires et traite la cause de façon exhaustive.

E. 5

Compte tenu de ce qui précède, les conditions de l'art. 83 al. 4 LTVA ne sont pas remplies. Le Tribunal n'est donc fonctionnellement pas compétent et ne peut entrer en matière sur le recours omisso medio. Le recours omisso medio doit donc être déclaré irrecevable (cf. art. 9 al. 2 PA [vu sa demande de traiter sa réclamation comme un recours omisso medio {cf. consid. 2.2}], la recourante prétend en effet que le TAF est compétent] ; cf. ég. Laurent Butticaz, in : Bellanger et al. [éd.], Loi fédérale sur la procédure administrative, Commentaire romand, 2024 [ci-après : CR PA], art. 9 no 7) et l'affaire (c'est-à-dire la réclamation que la recourante entendait voir traitée comme un recours omisso medio) doit, après l'entrée en force du présent arrêt, être transmise à l'autorité inférieure (cf. art. 8 al. 1 PA ; cf. ég. Butticaz, in : CR PA, art. 8 no 10, art. 9 no 11) afin qu'elle rende une décision sur réclamation au sens de l'art. 83 al. 1 LTVA (cf. arrêts du TAF A-1912/2021 du 10 juin 2021 consid. 2.5.4, A-362/2017 du 3 mai 2017 consid. 4, A-3493/2015 du 23 juillet 2015 consid. 2 ; Papadopoulos/Siegrist, op. cit., p. 492 s. [ch. 2.3]). Au demeurant, il convient de rappeler qu'il n'appartient pas au Tribunal de céans d'indiquer à l'autorité inférieure la manière dont elle doit procéder. Cette dernière est libre de poursuivre la présente procédure en appliquant les normes juridiques pertinentes au cas d'espèce (cf. arrêts du TAF A-1912/2021 du 10 juin 2021 consid. 2.5.4, A-362/2017 du 3 mai 2017 consid. 4).

E. 6

Au vu de l'issue de la cause, les frais de procédure par 1'000 fr. sont mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 63 al. 1 PA ; art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2] ; cf. arrêts du TAF A-1912/2021 du 10 juin 2021 consid. 3, A-654/2019 du 20 mars 2019 consid. 3.1 ; Papadopoulos/Siegrist, op. cit., p. 495 in fine). Ce montant est compensé par l'avance de frais de 2'200 fr. déjà versée par la recourante, le solde de 1'200 fr. lui sera restitué une fois le présent arrêt devenu définitif et exécutoire. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF). (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.