



**UNIVERSITÉ
DE GENÈVE**

FACULTÉ DE DROIT

Université de Genève
Faculté de droit
40, boulevard du Pont-d'Arve
1211 Genève 4

Département fédéral des finances
Bundesgasse 3
3003 Berne
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Genève, le 18 mars 2026

Procédure de consultation 2025/41 - Modification de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA)

Mesdames et Messieurs,

La Faculté de droit de l'Université de Genève vous fait part de ses remarques concernant le projet de modification de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA).

1. Contexte et enjeux généraux

Sollicité par le Conseil fédéral dans le cadre de la procédure de consultation ouverte le 5 décembre 2025 et s'achevant le 19 mars 2026, ce document présente notre prise de position sur le projet de modification de la loi sur la TVA (LTVA) en ce qui concerne les enjeux principaux.

Les enjeux de cette révision s'articulent autour de l'adaptation du cadre fiscal à certains défis économiques et numériques actuels. Celle-ci vise principalement, d'une part, à l'exécution de la motion 18.3235 relative à la simplification TVA des « packages » (combinaison de prestations), soit à soutenir la compétitivité du secteur touristique en abaissant à 55 % le seuil de prépondérance pour les combinaisons de prestations en Suisse. Cette révision vise, d'autre part, à l'exécution de la motion 23.3012 visant l'assujettissement des plateformes en ligne pour les services électroniques, soit à garantir l'équité fiscale face à la numérisation en étendant l'imposition des plateformes aux services électroniques.

Notre prise de position se concentre délibérément sur ces deux réformes qui soulèvent les questions dogmatiques et constitutionnelles les plus substantielles.

À ces deux mesures, notons toutefois que s'ajoutent d'autres modifications (telles que l'abandon de l'exercice commercial comme période fiscale, ou diverses harmonisations pour les agences de voyages, l'impôt sur les acquisitions et les prestations de soins). Ces autres modifications n'appellent, de notre point de vue, pas d'observations particulières, dès lors qu'elles relèvent principalement d'ajustements techniques¹, de coordination

¹ Cf. Département fédéral des finances (DFF), Modification de la loi sur la TVA – Rapport explicatif en vue de l'ouverture de la procédure de consultation, du 5 décembre 2025 (cité : « DFF, Rapport

normative ou de mise en conformité avec la pratique déjà suivie de l'administration, visant les buts plus généraux de simplification administrative et de sécurité du droit².

L'analyse débute par un résumé des prises de position (2.), et se poursuit avec deux chapitres de développement, le premier sur le sujet du seuil de 55% (3.) et le deuxième sur l'assujettissement des plateformes en ligne pour les services électroniques (4.).

2. Prises de position - résumé

Le projet de loi contient des modifications importantes et pragmatiques qui se justifient au regard de l'évolution de l'économie numérique. Notre prise de position peut se résumer autour des deux axes centraux de la réforme :

- S'agissant du traitement des combinaisons de prestations (règle des 55 %) : L'objectif de simplification du projet de loi, inscrit dans l'esprit de la motion Engler, est positif et doit être soutenu. Nous suggérons toutefois qu'un garde-fou vienne utilement compléter cette nouvelle règle : il pourrait s'agir d'imposer le respect d'un critère qualitatif spécifique dès lors que la composante minoritaire de la combinaison excède le seuil actuel de 30 %.
- S'agissant de l'imposition des plateformes : L'extension de l'assujettissement constitue une étape indispensable. Ces modifications se justifient pleinement au regard de l'évolution rapide de l'économie numérique et de la nécessité d'appréhender de manière adéquate les nouveaux modèles d'affaires dématérialisés.

3. Règle des 55 % pour les combinaisons de prestations (Motion 18.3235)

3.1. Généralités

Pour rappel, en règle générale, les prestations indépendantes doivent être traitées séparément et donc de manière autonome sur le plan TVA (art. 19 al. 1 LTVA). Toutefois, l'art. 19 al. 2 LTVA permet (facultativement) de traiter plusieurs prestations indépendantes formant un tout ou offertes en combinaison comme une prestation unique (la prestation principale), si un prix global est convenu et si la prestation principale représente au moins 70% de la contre-prestation totale³. Rappelons, pour la bonne forme, que l'art. 19 al. 2 LTVA n'entre en considération que de manière subsidiaire : il s'applique uniquement si les prestations ne forment pas un tout économique indissociable (prestation globale, art. 19 al. 3 LTVA) et si elles ne s'inscrivent pas dans un rapport de prestation principale et de prestation accessoire (art. 19 al. 4 LTVA).⁴

explicatif »), ch. 3.2.3 et ch. 4 ad art. 29 et 45. S'agissant du transfert de règles de l'ordonnance vers la loi par exemple, le rapport parle explicitement d'un « ajustement du niveau normatif » (ch. 3.2.3) qui vise à « consolider la sécurité juridique » (ch. 4 Art. 45, al. 1, let. a et e).

² Cf. DFF, Rapport explicatif, ch. 4 ad art. 21 al. 2 ch. 4. Concernant cette adaptation aux modifications de l'OAMal et de l'OPAS, le rapport précise que « l'AFC a déjà modifié sa pratique en conséquence, de sorte que la situation juridique ne changera pas ». Cf. également DFF, Rapport explicatif, ch. 4 ad art. Art. 23, al. 2, ch. 10, 12, let. a, et 13, modifications qui concernent par exemple des abrogations omises dans la dernière révision.

³ Art. 19 al. 2 LTVA ; cf. également Département fédéral des finances (DFF), Modification de la loi sur la TVA – Rapport explicatif en vue de l'ouverture de la procédure de consultation, du 5 décembre 2025 (cité : « DFF, Rapport explicatif »), ch. 1.1.1.

⁴ TAF A-3061/2018 du 04.06.2019, consid. 3.4.4 ou encore TAF A-2047/2023 du 03.07.2024, consid. 2.5.3, et les références citées.

Comme le souligne la doctrine, cette règle sur la pluralité de prestations ne décide pas seulement du taux applicable : elle peut influencer, selon les situations, la localisation (territoire suisse/étranger), le statut d'exclusion/exonération, ainsi que l'étendue du droit à la déduction de l'impôt préalable⁵. Cela explique son importance économique et contentieuse.

3.2. L'art. 32 OTVA

À l'heure actuelle, l'art. 32 OTVA⁶ prévoit que, « [p]our déterminer si le lieu de la prestation lors de combinaisons de prestations se situe en Suisse ou à l'étranger, l'art. 19, al. 2, LTVA s'applique par analogie ».⁷

Il est intéressant de relever brièvement l'évolution de cet article 32 OTVA, laquelle est au cœur même de la mécanique du projet de loi actuel.

- Entre 2010 et 2017 : L'ancien article 32 OTVA interdisait d'utiliser la règle de la combinaison pour déterminer le lieu (Suisse ou étranger) d'une prestation. Si vous aviez un "package" transfrontalier, il fallait impérativement scinder la facture pour la TVA : taxer la part suisse et exonérer la part étrangère, même si la prestation principale était à plus de 70 % d'un côté de la frontière.
- Dès le 1er janvier 2018 : Lors de la révision partielle de la TVA de 2016 (entrée en vigueur en 2018), le législateur a complètement inversé la règle. Il est arrivé à la conclusion que rien ne justifiait de maintenir cette restriction territoriale, dans une optique de simplification.⁸ Dès lors, la règle d'absorption s'est appliquée par analogie à la localisation. Un forfait composé à 70 % de prestations à l'étranger permettait de délocaliser fiscalement l'ensemble du forfait à l'étranger, exemptant ainsi les 30 % fournis en Suisse de toute TVA.

3.3. Modifications

Dans le cadre de la révision en question, le seuil d'absorption applicable aux offres combinées (« paquets », « packages ») de l'art. 19 al. 2 LTVA serait abaissé de 70 % à 55 % de la contre-prestation totale⁹. La règle serait en outre explicitement restreinte aux « prestations indépendantes réputées fournies sur le territoire suisse »¹⁰. Au vu de cette reformulation de l'article 19 al. 2 LTVA, l'article 32 OTVA serait donc « purement et simplement abrogé »¹¹.

Cette modification, issue de la motion Engler, permet de soumettre uniformément l'ensemble d'un forfait au taux de sa prestation principale dès lors que celle-ci représente plus de la majorité économique simple du prix global. La reformulation de cet article restreint désormais l'application aux seules prestations fournies sur territoire suisse, « en

⁵ A. PILLONEL, in : ZWEIFEL/BEUSCH/GLAUSER/ROBINSON (édit.), Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2e éd., Bâle (Helbing Lichtenhahn) 2025, ad art. 19 N 1.

⁶ Ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RS 641.201).

⁷ Voir à ce sujet également : A. PILLONEL, in : ZWEIFEL/BEUSCH/GLAUSER/ROBINSON (édit.), Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2e éd., Bâle (Helbing Lichtenhahn) 2025, ad art. 19 N 25 ss.

⁸ Cf. Message concernant la révision partielle de la Loi sur la TVA, du 25 février 2015 (FF 2015 2397), p. 2421-2422, ad Art. 19, al. 2, 2^e phrase. Cf. également A. PILLONEL, in :

ZWEIFEL/BEUSCH/GLAUSER/ROBINSON (édit.), Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2e éd., Bâle (Helbing Lichtenhahn) 2025, ad art. 19 N 25.

⁹ Art. 19, al. 2 de l'Avant-projet de la LTVA (P-LTVA).

¹⁰ Ibid.

¹¹ DFF, Rapport explicatif, ch. 3.2.1.

vue d'éviter que des offres constituées pour près de la moitié de prestations imposables sur territoire suisse se voient exonérées de TVA »¹².

En pratique, une plus grande proportion de services dites « secondaires », soit non prépondérantes (par exemple, la restauration, les services de bien-être, ou certaines activités sportives, qui sont généralement soumises au taux normal) peut être intégrée dans le forfait global et bénéficier du taux spécial (par ex. 3,8 % ou 2,6 %) appliqué à la prestation principale.¹³ Cela augmente l'attractivité des forfaits pour les consommateurs tout en permettant aux prestataires de dégager une meilleure marge compétitive. Cela constitue une réforme structurelle majeure pour les secteurs qui offrent des forfaits intégrant des services à taux de TVA différents, en particulier l'hôtellerie et le tourisme.

En facilitant la création de forfaits intégrés à des taux réduits applicables au secteur, cette disposition contribue à maintenir la demande, en particulier celle des hôtes internationaux sensibles aux coûts, qui représentent environ 60 % des nuitées.¹⁴ « L'allègement ainsi octroyé est un levier stratégique qui soutient l'ensemble de la chaîne de valeur touristique. »¹⁵

Lors de l'introduction de l'art. 19 al. 2 LTVA (réforme 2008/2009), le Conseil fédéral a présenté la règle des 70 % comme une simplification essentielle¹⁶: lorsque plusieurs prestations, en soi indépendantes, sont offertes pour un prix global et qu'une prestation représente l'essentiel de la contre-prestation, l'assujetti peut les traiter fiscalement comme une prestation unique, de sorte que les prestations secondaires suivent le sort de la prestation principale (notamment pour le taux applicable, et même lorsque la prestation principale est exclue du champ de l'impôt).

La baisse envisagée du seuil à 55 % s'inscrit globalement dans la même logique de simplification et de praticabilité, selon la motion 18.3235 Engler, en élargissant les situations dans lesquelles il est possible d'éviter une ventilation détaillée et de rattacher l'ensemble à la prestation économiquement dominante.¹⁷

Comme le relève le Département fédéral des finances dans son Rapport explicatif du 5 décembre 2015 en vue de l'ouverture de la procédure de consultation s'agissant des modifications LTVA envisagées, le Conseil fédéral (CF) considère au contraire dans son avis du 25 avril 2018 que l'on s'éloigne de l'objectif initial de simplification pour aller vers une véritable « réduction cachée de la TVA ».¹⁸

¹² DFF, Rapport explicatif, p. 2 (« Condensé ») ; cf. aussi ch. 1.1.1 et ch. 1.2.1.

¹³ DFF, Rapport explicatif, ch. 5.1.1.

¹⁴ Fédération suisse du tourisme, Communiqué de presse du 11 mars 2015, TVA : succès partiel important pour le secteur du tourisme, p. 1.

¹⁵ Voir notamment la prise de parole de Stefan Engler lors de la séance du Conseil des Etats du 12.06.18, (session d'été 2018, dixième séance, 08h15, objet 18.3235).

¹⁶ Cf. Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277, p. 6350. Le Conseil fédéral a par la suite expressément rappelé que la règle de la combinaison de l'art. 19 al. 2 LTVA a été inscrite dans la loi lors de la réforme de 2010 « pour des raisons de simplification » (Message du Conseil fédéral du 25 février 2015 concernant la révision partielle de la loi sur la TVA, FF 2015 2397, p. 2427).

¹⁷ Motion 18.3235 Engler du 15 mars 2018, « Simplifier la TVA pour les "packages" » ; cf. aussi DFF, Rapport explicatif, ch. 1.1.2.

¹⁸ Motion 18.3235 Engler du 15 mars 2018, « Simplifier la TVA pour les "packages" », Avis du Conseil fédéral du 25.04.2018, dans lequel il est relevé que « Le Conseil fédéral rejette cette proposition, car il s'agit d'une réduction cachée de la TVA en particulier pour l'hôtellerie » ; cf. aussi DFF, Rapport explicatif, p. 2 (« Condensé ») et ch. 1.2.1.

Si la règle actuelle des 70 % garantit l'absorption d'une composante réellement mineure, le passage à 55 % change la donne. La prestation minoritaire peut désormais représenter jusqu'à 45 % de la contre-prestation totale. Il ne s'agit plus d'un élément secondaire de l'offre, mais d'une part économiquement substantielle et quasi équivalente, soit parfois proche d'une composante co-principale.

3.4. Appréciation : insertion d'un critère qualitatif au-delà d'un certain seuil ?

Pour éviter que l'application du taux de 55% ne conduise à des distorsions, il serait opportun de prévoir un critère qualitatif ou d'exiger une justification plus stricte dès lors que la composante minoritaire franchit un certain seuil (par exemple 30 ou 40 %). Ce garde-fou qualitatif permettrait d'ailleurs de répondre directement à la crainte d'un allègement fiscal caché qu'a soulevé le Conseil fédéral¹⁹.

Comme relevé précédemment (cf. *supra* ch. 2.a), la systématique de l'art. 19 LTVA distingue clairement plusieurs catégories. La prestation accessoire (art. 19 al. 4 LTVA) répond à un critère qualitatif : elle complète la prestation principale sans avoir de finalité propre²⁰. À l'inverse, la règle des combinaisons (art. 19 al. 2 LTVA) est une facilité purement mathématique et pragmatique : elle constitue une technique légale autonome, fondée sur une logique de simplification et d'efficacité de la perception, applicable à des prestations qui demeurent indépendantes.

En abaissant le seuil à 55 %, une composante représentant jusqu'à 45 % du prix total (devenant ainsi économiquement « co-principale ») serait artificiellement absorbée.

Cette mécanique, comme le relève le Conseil fédéral,²¹ soulève de lourdes difficultés sous l'angle du principe d'égalité (art. 8 Cst.) et risque d'accentuer certaines distorsions de concurrence, notamment entre opérateurs économiques comparables. Il souligne d'ailleurs lui-même l'inégalité problématique qui en résulterait entre un hôtel facturant des repas au taux spécial (3,8 %) grâce au forfait, et un restaurateur classique soumis au taux normal (8,1 %)²².

Pour prévenir les montages artificiels visant uniquement l'optimisation fiscale et dissiper la crainte d'un allègement fiscal caché soulevée par le Conseil fédéral²³, le législateur pourrait prévoir d'assortir ce nouveau seuil d'un garde-fou qualitatif. La loi ou l'ordonnance pourrait exiger que lorsque la composante minoritaire dépasse un certain poids (plus de 30 %, pour le moins, afin de ne pas parvenir à un résultat plus défavorable que le régime actuel), l'absorption ne soit admise que s'il existe un lien matériel objectif ou une finalité économique globale cohérente pour le consommateur (par ex. : lien logique entre hébergement, restauration et loisirs).

Certes, l'introduction d'un tel critère réduirait dans une certaine mesure la simplicité recherchée par la motion Engler, mais ce compromis permettrait de soutenir la création de forfaits touristiques selon l'esprit de la motion Engler, tout en préservant l'équité concurrentielle.

¹⁹ Cf. DFF, Rapport explicatif, ch. 6.1, qui mentionne l'allègement fiscal en question.

²⁰ Voir notamment : A. PILLONEL, in : ZWEIFEL/BEUSCH/GLAUSER/ROBINSON (édit.), Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2e éd., Bâle (Helbing Lichtenhahn) 2025, ad art. 19 N 39 et N 40.

²¹ DFF, Rapport explicatif, ch. 6.1.

²² Ibid.

²³ Cf. DFF, Rapport explicatif, ch. 1.1.1.

4. Extension de l'imposition des plateformes aux services électroniques (Motion 23.3012)

4.1 Généralités

Comme le souligne la littérature internationale, l'importance croissante de l'économie numérique justifie une adaptation de notre cadre fiscal.²⁴ Le modèle traditionnel de la TVA a été conçu au siècle dernier pour appréhender des flux de marchandises physiques franchissant des frontières douanières ou des services fournis par des entités disposant d'un établissement stable.

La dématérialisation de l'économie a profondément bouleversé ce paradigme. Aujourd'hui, des prestataires étrangers peuvent inonder le marché suisse de services numériques sans y avoir la moindre présence matérielle. Comme le relève une partie de la doctrine, le caractère digitalisé et largement automatisé de ces offres rend de plus en plus délicate, voire illusoire, l'application des concepts fiscaux fondés sur des prestations physiques traditionnelles²⁵.

Ainsi, bien que ces prestations soient théoriquement soumises à la TVA sous le droit actuel lorsqu'elles sont destinées à des consommateurs suisses²⁶, les limites du contrôle étatique face à la volatilité d'internet peuvent créer d'importantes lacunes de perception²⁷. Comme le relève la doctrine internationale, cette inadaptation génère des situations de non-imposition involontaire (phénomène des « white supplies »)²⁸, ce qui peut donc engendrer des pertes substantielles de recettes financières pour l'État.

En effet, la consommation se caractérise de plus en plus par l'acquisition de prestations de services électroniques, telles que le téléchargement et le streaming de logiciels, d'applications, de films, de musique ou encore de jeux vidéo. Ces opérations s'apparentent très souvent à des micro-transactions de faible valeur, rendues possibles par des écosystèmes numériques (à l'instar des magasins d'applications) qui regroupent des millions de fournisseurs indépendants à travers le monde.

Face à cette réalité, la problématique pratique majeure réside dans l'impossibilité matérielle, pour l'Administration fédérale des contributions (AFC), d'attirer l'attention de cette multitude de petits acteurs sur leurs obligations fiscales et d'en assurer le contrôle

²⁴ Cf. par exemple : I. KERSCHNER / M. SOMARE, *Taxation in a Global Digital Economy*, Wien (Linde Verlag) 2017 ; OCDE (2015), *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique*, Action 1 ; ou P.-M. GLAUSER, 25 ans de TVA : rétrospective et prospective, in : *Expert Focus 5/2020*, p. 337 ss.

²⁵ Cf. X. OBERSON, *Intelligence artificielle et TVA*, in : *Au carrefour des contributions*, Mélanges en l'honneur du Juge Pascal Mollard [OREF, édit], Berne (Stämpfli) 2020, pp. 147-169, p. 163 à 165 et 168, reconnaissant les difficultés de qualification liées à la nature automatisée des services numériques.

²⁶ C'est le principe du lieu de destination selon l'art. 8 al. 1 LTVA et l'art. 10 al. 2 let. b ch. 2 LTVA ; Cf. également DFF, *Rapport explicatif*, ch. 1.1.2.

²⁷ DFF, *Rapport explicatif*, ch. 1.1.2 et 5.4 « Conséquences économiques ». Pour une analyse détaillée des défis systémiques posés à la TVA suisse par les nouveaux modèles d'affaires de l'économie numérique, voir not. P.-M. GLAUSER, 25 ans de TVA : rétrospective et prospective, in : *Expert Focus 5/2020*, p. 337 ss, spéc. p. 340-341. Sur l'obsolescence plus générale des règles fiscales face à la capacité des entreprises du numérique d'interagir avec les consommateurs d'un État sans y avoir la moindre présence physique, voir : X. OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 5e éd., Berne (Stämpfli) 2022, § 20, N 1484 ; voir également § 5, N 160.

²⁸ Cf. H. FRIEDRICH-VACHE, 'White Supplies' and Double Taxation in Cross-Border VAT Law, in: F. HAASE/G. KOFLER (édit.), *The Oxford Handbook of International Tax Law*, (Oxford University Press) 2023, p. 768.

continu²⁹. Exiger de chaque développeur ou petit fournisseur étranger qu'il s'immatricule à la TVA en Suisse engendrerait une charge administrative et des coûts de mise en conformité importants voire disproportionnés.³⁰

Or, le principe de neutralité fiscale, tel qu'érigé en standard par les principes directeurs de l'OCDE³¹, exige que des prestations concurrentes supportent une charge équivalente, indépendamment de leur canal de distribution. Il s'avère donc impératif de corriger cette faille d'exécution afin de rétablir l'équité et de réduire les désavantages concurrentiels subis par les entreprises assujetties en Suisse, qui appliquent déjà la TVA sur des prestations similaires.

Pour répondre à cet écueil lié à l'économie de la perception (Erhebungsökonomie), le projet de loi prévoit d'étendre le régime d'imposition des plateformes aux services électroniques. Ce modèle de collecte par l'intermédiaire s'inscrit d'ailleurs dans la ligne des solutions évaluées et recommandées par l'OCDE pour relever les défis de l'économie numérique et garantir l'application du principe de destination, selon lequel le droit d'imposer appartient à la juridiction où la consommation finale a lieu³².

Pour rendre ce principe effectif, la révision opte pour une fiction juridique majeure, celle du « fournisseur présumé » (art. 20a al. 1bis P-LTVA). En vertu de ce mécanisme, la plateforme qui facilite la transaction est considérée comme ayant elle-même acquis et revendu la prestation.³³ En désignant ainsi la plateforme comme le fournisseur de la prestation assujetti (art. 20a al. 1bis P-LTVA)³⁴, la loi permet à l'AFC de centraliser la perception de la taxe auprès d'un nombre restreint d'acteurs technologiques majeurs, simplifiant ainsi drastiquement l'application de la loi.

En l'absence de traités internationaux exhaustifs en matière d'assistance au recouvrement de la TVA³⁵, et pour faire respecter ce nouveau régime par les plateformes étrangères, l'avant-projet introduit la possibilité pour l'AFC d'ordonner le blocage d'accès aux offres en ligne (art. 79a al. 2 P-LTVA). Si le recours à un tel blocage d'adresses IP ou DNS interpelle

²⁹ DFF, Rapport explicatif, ch. 1.1.2.

³⁰ Cf. S. P. VAN ZYL, The collection of value added tax on cross-border digital trade - part 1: registration of foreign vendors, in: CILSA 47(2), 2014, p. 186 ; voir également A. M. BARDOPOULOS, eCommerce and the Effects of Technology on Taxation, (Springer) 2015, p. 348 (soulignant que les coûts administratifs liés à l'assujettissement forcé des fournisseurs étrangers peuvent surpasser les bénéfices fiscaux escomptés).

³¹ Cf. E. KRISTOFFERSSON, A Comparison Between EU VAT Law and the OECD International VAT/GST Guidelines, in: F. HAASE/G. KOFLER (édit.), The Oxford Handbook of International Tax Law, (Oxford University Press) 2023, p. 789-790.

³² Cf. le Rapport final de l'Action 1 du projet BEPS de l'OCDE (2015), ch. 7.6 (qui évalue les modèles de perception de la TVA, dont le modèle de recouvrement par l'intermédiaire / *intermediary collection model*). Voir également OCDE, Principes directeurs internationaux pour la TVA/TPS, Paris (Éditions OCDE) 2017 ; E. KRISTOFFERSSON, op. cit., p. 785 (rappelant que les principes directeurs de l'OCDE visent spécifiquement à réduire ces risques de non-imposition involontaire).

³³ Cf. DFF, Rapport explicatif, ch. 3.1.2 (qui précise que la fiction juridique engendre une double prestation simultanée). Sur le plan international et européen, ce mécanisme est connu sous le modèle du « fournisseur présumé » (*deemed supplier*) ; à ce sujet, voir notamment : OCDE, Le rôle des plateformes numériques dans la collecte de la TVA/TPS sur les ventes en ligne, Paris (Éditions OCDE) 2019, p. 24 ss.

³⁴ Ou, en d'autres termes, en vertu de laquelle la prestation est directement attribuée à la plateforme numérique qui l'a facilitée. Pour une analyse détaillée du régime de la responsabilité des plateformes et du mécanisme de la fiction légale d'attribution en droit suisse, voir not. P.-M. GLAUSER, in : ZWEIFEL/BEUSCH/GLAUSER/ROBINSON (édit.), Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2e éd., Bâle (Helbing Lichtenhahn) 2025, ad art. 20a N 14 ss.

³⁵ DFF, Rapport explicatif, ch. 3.1.2 et ch. 4 ad art. 79a.

sous l'angle de la liberté économique et du droit à l'information (art. 16 et 27 Cst.), le rapport explicatif du DFF considère que le risque d'atteinte fondamentale est ici minimisé par la nature procédurale de la mesure.³⁶ Il ne s'agit en aucun cas d'un filtrage préventif des contenus ou d'une censure généralisée, mais bien d'une sanction administrative ultime (mesure d'exécution forcée) dirigée contre une plateforme financièrement délinquante qui refuserait de collaborer.

Le Conseil fédéral a d'ailleurs expressément écarté le recours à une simple politique de publication des noms (*name and shame*) comme moyen de pression, estimant qu'elle serait contre-productive en offrant une publicité gratuite aux offres échappant à la TVA.³⁷ C'est pourquoi le rapport explicatif justifie le blocage comme la seule mesure réellement efficace. Ce dernier n'intervient qu'après une sommation formelle restée sans effet (art. 79a al. 2 P-LTVA) et qu'il est immédiatement levé dès que l'assujetti se conforme à ses obligations (art. 79a al. 9 P-LTVA)³⁸. Dans l'intervalle, la levée ciblée du secret fiscal qui accompagne cette mesure permet de publier le nom de la plateforme délinquante dans le but strict d'informer et de protéger les consommateurs suisses, et non de la stigmatiser (art. 74 al. 2 let. e LTVA et art. 79a al. 8 P-LTVA)³⁹.

Dès lors, comme le souligne le rapport explicatif, cette approche subsidiaire apparaît comme un mal nécessaire et proportionné pour obliger les acteurs étrangers à respecter la souveraineté fiscale suisse.

4.2. Appréciation

L'extension du régime des plateformes aux services électroniques s'inscrit dans un mouvement plus large d'adaptation de la fiscalité à l'économie numérique.

Dans ce contexte, il convient de relever la nature duale du dispositif mis en place. Alors que la fiction juridique d'assujettissement se limite strictement aux services électroniques, les plateformes actives dans l'économie à la demande (*gig economy*) ou de partage (*sharing economy*, ex: transport, hébergement) n'échappent pas pour autant à tout contrôle. Comme le relève la doctrine récente, ces plateformes, bien que non imposables pour la prestation sous-jacente, sont expressément soumises à une obligation de renseigner l'AFC sur les prestataires utilisant leurs services (art. 73 al. 2 let. e LTVA)⁴⁰.

Ce double mécanisme – assujettissement pour les services numérisés d'une part, et obligation de transparence pour l'économie de partage d'autre part – démontre une volonté pragmatique d'appréhender l'économie numérique dans toute sa diversité.

³⁶ Cf. DFF, Rapport explicatif, ch. 6.1 et ch. 4. Concernant précisément l'analyse de cette mesure de blocage, le rapport explicatif détaille expressément la pesée des intérêts au ch. 6.1 : il y est écrit que bien que les blocages d'accès portent atteinte à la liberté économique et au droit à l'information, la mesure est « conforme au principe de proportionnalité », qu'elle est « nécessaire », qu'elle est la « seule façon d'assurer une égalité de traitement » avec les entreprises suisses, et qu'il « n'existe aucune mesure plus douce à l'égard des fournisseurs étrangers » en l'absence d'accords internationaux.

³⁷ Cf. DFF, Rapport explicatif, ch. 1.2.2. Le Conseil fédéral y souligne que la publication des noms des entreprises fautives (*name and shame*) serait contre-productive, car elle risquerait de « promouvoir » des offres échappant à la TVA et accentuerait les désavantages concurrentiels.

³⁸ Cf. également DFF, Rapport explicatif, ch. 4 ad art. 79a.

³⁹ Cf. X. OBERSON/J. ARBER, in : ZWEIFEL/BEUSCH/GLAUSER/ROBINSON (édit.), Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2e éd., Bâle (Helbing Lichtenhahn) 2025, ad art. 74 N 23.

⁴⁰ Cf. X. OBERSON/J. ARBER, in : ZWEIFEL/BEUSCH/GLAUSER/ROBINSON (édit.), Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2e éd., Bâle (Helbing Lichtenhahn) 2025, ad art. 73 N 14c.

L'analyse des transformations numériques montre que l'extension de l'assujettissement des plateformes, telle qu'adoptée par la Suisse – d'abord au 1er janvier 2025 pour les biens (art. 20a LTVA), puis aujourd'hui envisagée pour les services –, constitue une étape décisive et une réponse pragmatique. Elle résout efficacement le problème de la "fuite fiscale" au stade de la consommation finale en monétisant les flux.

S'agissant des moyens d'exécutions, nous partageons d'ailleurs l'appréciation du Conseil fédéral relative au blocage d'accès aux offres en lignes (cf. *supra* 3.1) : bien qu'incisive, cette mesure de dernier recours (*ultima ratio*) s'avère en effet indispensable pour garantir l'équité de traitement et la compétitivité face à des acteurs dématérialisés échappant aux actes de recouvrement traditionnels.

La réforme de la LTVA constitue une réponse fonctionnelle aux difficultés de perception de la TVA dans l'économie numérique, mais non une réponse exhaustive aux défis fiscaux posés par la numérisation avancée des services. L'essor des services électroniques, puis des services d'intelligence artificielle, soulève aussi des questions relatives à la qualification de la valeur créée, à la concentration des revenus au niveau des intermédiaires, à l'exploitation des données et à l'adéquation de l'imposition des bénéficiaires des entreprises⁴¹.

Or, la TVA n'en saisit qu'une dimension : celle de la consommation finale. Elle laisse échapper la valeur accumulée lors de la phase de collecte des données, souvent générée par la participation (ou le "travail gratuit") des utilisateurs⁴². Il subsiste ainsi un découplage systématique entre le lieu d'établissement (où les bénéficiaires sont déclarés), le lieu de consommation (où la TVA est payée) et le lieu de création de valeur (où les utilisateurs résident et fournissent leurs données en tant que matière première)⁴³.

C'est précisément pour combler cette lacune que le paradigme fiscal s'élargit. Bon nombre d'États et d'organisations internationales ont en effet entamé de vastes réflexions et mis en place d'autres pistes fiscales pour appréhender cette problématique, allant de la refonte des règles d'allocation des bénéficiaires à la consécration d'un établissement stable virtuel fondé sur une présence numérique significative⁴⁴.

⁴¹ Sur les défis fiscaux posés par la création de valeur liée aux données et à l'IA, voir not. X. OBERSON, Intelligence artificielle et TVA, in : Au carrefour des contributions, Mélanges en l'honneur du Juge Pascal Mollard, Berne (Stämpfli) 2020, p. 147 ss ; voir également OCDE, Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final, Paris (Éditions OCDE) 2015, spécialement ch. 7 sur l'exploitation des données.

⁴² Voir à ce sujet notamment : P. COLLIN / N. COLIN, Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique, 2013.

⁴³ L. JANIN / J. CHARRIÉ, Fiscalité du numérique, Note d'analyse du Haut-commissariat à la stratégie et au plan, N° 26, 2015.

⁴⁴ Cf. sur le plan multilatéral, les travaux de l'OCDE liés au Pilier 1 (« Pillar One ») visant à réaffecter une partie des droits d'imposition sur les bénéficiaires résiduels vers les juridictions de marché. Au niveau européen, voir la proposition de directive concernant l'imposition des sociétés ayant une « présence numérique significative » (COM(2018) 147 final). Cette proposition ne s'étant toutefois jamais concrétisée faute d'accord unanime entre les États membres, ces vastes réflexions peinent globalement encore à trouver le consensus multilatéral nécessaire. Face aux retards répétés et aux blocages politiques (notamment américains), de nombreux experts considèrent aujourd'hui que le Pilier 1 stagne durablement, une part croissante de la doctrine spécialisée n'hésitant d'ailleurs plus à le qualifier de projet « mort ».

Dans cette même dynamique, là où la TVA, impôt général et neutre, se concentre sur la dépense du consommateur, plusieurs juridictions ont d'ores et déjà introduit des taxes sur les services numériques (DST - Digital Services Taxes)⁴⁵. À l'inverse de la TVA, les DST ciblent la rente extraite par les plateformes de leur base d'utilisateurs locaux en taxant les revenus bruts⁴⁶.

D'une manière plus prospective, l'évolution actuelle du cadre fiscal (TVA et DST) n'en demeure pas moins très intéressante : en ciblant des plateformes qui reposent déjà essentiellement sur des algorithmes avancés, comme l'intelligence artificielle, pour fournir leurs services, l'englobement de ces acteurs dans l'assujettissement constitue peut-être la toute première esquisse d'une future taxation de cette dernière, sous une forme qui reste encore à définir⁴⁷.

Nous vous remercions pour l'attention que vous porterez à la présente prise de position et demeurons à votre disposition pour tout renseignement complémentaire.

Pour la Faculté de droit de l'Université de Genève,



18 mars 2026
Prof. Xavier Oberson
Xavier.Oberson@unige.ch



Prof. Jean-Frédéric Maraia
Jean-Frederic.Maraia@unige.ch



John Arber
John.Arber@unige.ch

⁴⁵ Face à l'absence de consensus global, plusieurs juridictions (notamment la France, l'Italie, l'Espagne ou le Royaume-Uni) ont adopté unilatéralement de telles taxes. Ces législations s'inspirent souvent de la proposition de directive européenne visant une taxe de 3 % sur certains revenus bruts (COM(2018) 148 final), bien que certaines aillent aujourd'hui plus loin (à l'instar des DST italienne et turque, notamment).

⁴⁶ Cf. notamment W. CUI, *The Digital Services Tax: A Conceptual Defense*, in: *Tax Law Review*, Vol. 73 (2019) p. 69. Sur la conceptualisation de la DST comme un impôt sur une rente économique localisée (*location-specific rent*), comparable aux redevances exigées pour l'extraction de ressources naturelles, voir W. CUI & N. HASHIMZADE, *The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent*, in : CESifo Working Paper No. 7737, 2019.

⁴⁷ X. OBERSON, *Taxing Artificial Intelligence*, 2e éd., Cheltenham (Edward Elgar Publishing) 2024, pp. 177-178.