

BGer 2A.202/2006 vom 27. November 2006

Bundesgericht, 2006-11-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.202_2006

FR: TF 2A.202/2006 du 27 novembre 2006

IT: TF 2A.202/2006 del 27 novembre 2006

Regeste

taxe sur la valeur ajoutée; déduction de l'impôt préalable | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

Le prononcé par lequel une autorité renvoie la cause à l'autorité inférieure pour qu'elle rende une nouvelle décision constitue en principe une décision incidente. Il s'agit en effet d'une simple étape avant la décision finale qui doit mettre un terme à la procédure. Une décision de renvoi revêt en revanche le caractère d'une décision finale si elle tranche une question de principe de manière à lier l'autorité inférieure (ATF 129 I 313 consid. 3.2; 118 Ib 196 consid. 1b). Tel est bien le cas en l'espèce, dans la mesure où l'autorité intimée a jugé que l'intimée était la destinataire des prestations fournies par D._____ SA et qu'elle était en droit - à la condition que le vice de forme affectant les factures soit réparé - de déduire à titre d'impôt préalable la TVA facturée par cette dernière.

E. 1.2

Dirigé contre une décision finale qui a été prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et qui est fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui a été déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi, est recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que des art. 54 al. 1 OTVA et 66 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, LTVA, entrée en vigueur le 1er janvier 2001; RS 641.20). En vertu des art. 54 al. 2 OTVA et 66 al. 2 LTVA, l'Administration fédérale a qualité pour recourir (art. 103 lettre b OJ).

E. 2

L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a été remplacée par la loi fédérale du même nom, du 2 septembre 1999, entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Selon l' art. 93 al. 1 LTVA , les dispositions abrogées et leurs dispositions d'exécution restent applicables, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée s'applique dès lors au présent litige, qui porte sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1997 au 4ème trimestre 2000.

E. 3.1

L' art. 29 OTVA énonce les conditions générales de la déduction de l'impôt préalable. A son alinéa 1er, il dispose que, si l'assujetti utilise des biens ou des prestations de services pour l'un des buts indiqués au 2ème alinéa (parmi ceux-ci figurent les livraisons et les prestations de services imposables), il peut déduire, dans son décompte, notamment les montants d'impôt préalable que d'autres assujettis lui ont facturés, conformément à l'art. 28, pour des

livraisons et des prestations de services. Intitulé « Facturation et transfert de l'impôt », l'art. 28 OTVA dispose que l'assujetti qui effectue une livraison ou une prestation de services doit, lorsque le destinataire de la prestation assujetti à l'impôt le lui demande, établir une facture comportant les indications énumérées à l'al. 1. L'ordonnance ne précise pas qui est le destinataire de l'opération (prestation de services ou livraison de bien), au sens de l'art. 28 OTVA.

E. 3.2

Selon la doctrine, le destinataire de la prestation se détermine généralement d'après les règles contractuelles qui régissent l'opération. C'est donc en principe la personne qui s'est fait promettre la prestation (Rivier/Rochat Pauchard, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, Fribourg 2000, p. 88; Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, th. Zurich, Berne 1999, p. 253; Ivo P. Baumgartner, in: *Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer* [édit.], mwst.com, *Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Bâle/Genève/Munich 2000, n. 15 ad art. 38). Riedo précise toutefois que le droit de déduire l'impôt préalable ne dépend pas des formes de droit civil choisies par les parties, mais appartient au destinataire de la prestation qui supporte l'impôt préalable grevant celle-ci (critère matériel). Le but de la déduction de l'impôt préalable est en effet de permettre au destinataire de la prestation, qui l'utilise pour effectuer des opérations imposables, de dégrever celles-ci de la charge préalable (principe de la neutralité de l'impôt; Riedo, loc. cit.). Selon Baumgartner, en revanche, la détermination du destinataire ne peut se faire à l'aide de critères purement économiques, au vu de l'importance que revêt en droit de la TVA la manière dont les agents économiques apparaissent vers l'extérieur (cf. également Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 125: "le prestataire comme le destinataire de la prestation se déterminent sur la base des rapports externes"). Au demeurant, il n'importe pas de savoir qui effectue la contre-prestation: ce peut être le destinataire de la prestation ou un tiers qui le fait à sa place (Baumgartner, loc. cit.). Si la prestation que s'est fait promettre le destinataire entre finalement dans le patrimoine d'un tiers, qui en est le bénéficiaire, c'est le (premier) destinataire qui a le droit de déduire l'impôt préalable (Rivier/Rochat Pauchard et Baumgartner, loc. cit., qui se réfèrent à la doctrine allemande). Selon Riedo, au contraire, lorsqu'un tiers se fait promettre une prestation en son propre nom, mais pour le compte du (véritable) destinataire, qui paie la facture et utilise la prestation dans un but donnant droit à la déduction, c'est ce dernier qui peut déduire l'impôt préalable, même s'il n'est pas partie au contrat conclu avec le prestataire (loc. cit.).

E. 4.1

La recourante reproche à l'autorité intimée d'avoir apprécié les faits de la cause sous l'angle purement économique, alors que, selon la jurisprudence, il n'y a lieu de s'écarter des formes de droit civil choisies par les parties qu'en présence d'une évasion fiscale. En s'en tenant aux formes choisies par les parties, la recourante relève que les prestations de maintenance et de mise en conformité aux normes suisses de l'avion de type Y. _____ ont été effectuées sur la base d'un protocole d'accord conclu entre B. _____ Inc. et D. _____ SA. C'est B. _____ Inc. également qui a effectué la contre-prestation et versé les 6'115'000 US \$, en agissant pour son propre compte - puisqu'il s'agissait de l'exécution d'une de ses obligations contractuelles - et non pour le compte de l'intimée. Au demeurant, la recourante relève qu'il n'existait aucune relation contractuelle entre l'intimée et D. _____ SA.

L'intimée était en revanche liée à B. _____ Inc., avec laquelle elle avait conclu un contrat de bail portant sur l'avion de marque Y. _____, contre le versement de 6'500'000 US \$. De l'avis de la recourante, l'intimée, utilisant à cet effet les fonds mis à disposition par C. _____, a effectivement versé ce montant à B. _____ Inc., et ce avant l'émission des factures qui lui ont été adressées par D. _____ SA. Le versement de 6'500'000 US \$ constitue ainsi la contre-prestation de la location de l'avion et non celle des prestations fournies par D. _____ SA. L'intimée n'était pas la destinataire de ces dernières prestations, dont elle n'a pas payé le prix. La recourante en conclut que les factures qui lui ont été adressées par D. _____ SA sont certes formellement valables - sous réserve de l'indication du montant de l'impôt en francs suisses -, mais ne correspondent pas à la situation matérielle, dans la mesure où la destinataire des prestations fournies par cette société était B. _____ Inc. et non l'intimée. Elles auraient été établies dans le but de permettre à l'intimée de déduire l'impôt préalable, ce à quoi le véritable destinataire des prestations en question, B. _____ Inc., ne pouvait prétendre en l'absence d'assujettissement à la TVA. La condition matérielle que l'assujetti ayant mis en compte l'impôt préalable ne soit pas seulement le destinataire des factures, mais aussi celui des opérations concernées faisant défaut, l'intimée ne pourrait bénéficier de la déduction.

E. 4.2

Sans qu'il soit besoin de la qualifier de manière définitive - ce qui supposerait de déterminer, notamment, le droit qui la régit -, la convention conclue à une date indéterminée entre B. _____ Inc. et D. _____ SA s'apparente à un contrat d'entreprise au sens des art. 363 ss CO, en vertu duquel la première, propriétaire de l'avion et maître de l'ouvrage, a fait exécuter par la seconde des travaux de mise en conformité aux normes suisses de l'appareil. En ce qui concerne la convention conclue le 15 janvier 1999 entre B. _____ Inc. et l'intimée, soumise au droit suisse, il n'est pas nécessaire de déterminer s'il s'agit d'un contrat de bail (art. 253 ss CO) ou de prêt à usage (art. 305 ss CO). Il convient en revanche de relever que, selon les termes de cette convention, l'intimée s'est engagée à prendre à sa charge le coût des travaux de maintenance et de mise en conformité aux normes suisses effectués par D. _____ SA (art. 2), son "investissement initial" de 6'500'000 US \$ correspondant à la "prise en charge des factures de D. _____ SA pour la transformation de l'avion" (art. 9). Ce faisant, l'intimée a repris les obligations de B. _____ Inc. à l'égard de D. _____ SA. Contrairement à ce qu'elle a affirmé dans son recours à l'autorité intimée, il apparaît en revanche exclu que l'intimée ait pris la place de B. _____ Inc. dans le contrat conclu avec D. _____ SA (transfert du contrat): la convention du 15 janvier 1999 ne prévoit nulle part une telle substitution. Du reste, un transfert du contrat ultérieur à la convention aurait nécessité de modifier celle-ci, ce qui ne pouvait se faire qu'en la forme écrite (art. 10). Or, aucun amendement à la convention ne figure au dossier et l'on ne saurait par conséquent voir dans le fait que D. _____ SA a adressé ses factures à l'intimée un consentement donné par acte concluant au transfert du contrat. Ce comportement de D. _____ SA peut tout au plus être interprété comme son consentement à la reprise des obligations de B. _____ Inc. par l'intimée. Les acomptes sur le prix des travaux effectués par D. _____ SA ont été versés - respectivement le 2 juillet et le 24 décembre 1998 - par B. _____ Inc. Après la conclusion de la convention du 15 janvier 1999, les versements ont été effectués - apparemment - toujours par B. _____ Inc., mais pour le compte de l'intimée, ce qui est compréhensible si l'on considère qu'en vertu de la convention précitée, l'intimée avait repris les obligations de B. _____ Inc. à l'égard de D. _____ SA. Quant au fait que B. _____ Inc. a

continué à effectuer ces versements après cette date, il peut s'expliquer par les relations qui existaient entre C. _____, d'une part, et B. _____ Inc. ainsi que l'intimée, d'autre part. Par convention du 15 janvier 1999, celui-ci s'était engagé à mettre à la disposition de l'intimée la somme de 6'500'000 US \$, qui devait lui permettre de payer les travaux de mise en conformité aux normes suisses de l'avion Y. _____, conformément à l'engagement qu'elle avait pris le même jour vis-à-vis de B. _____ Inc. Or, C. _____ n'était pas seulement le gérant de B. _____ Inc., mais également son principal actionnaire. Ainsi, du point de vue du droit civil, l'intimée n'était pas partie au "contrat d'entreprise" conclu avec D. _____ SA, mais elle a par la suite repris les obligations découlant de son exécution par l'"entrepreneur". Dans ces conditions, il n'y a rien d'insolite à ce que D. _____ SA ait établi ses factures au nom de l'intimée. Au demeurant, les prestations de D. _____ SA devaient servir principalement à l'intimée, en lui permettant d'exploiter pour son propre compte l'avion à partir de Z. _____, soit d'exercer une activité imposable au titre de la TVA. Il était d'ailleurs prévu que son "investissement initial" consistant à prendre à sa charge les coûts des travaux de mise en conformité aux normes suisses de l'appareil serait amorti pendant la durée (5 ans) du contrat passé avec B. _____ Inc. Au vu de ce qui précède, l'intimée n'était certes pas le "maître de l'ouvrage", qui s'était fait promettre les prestations de D. _____ SA. En revanche, c'est elle qui devait - principalement - les utiliser, d'ailleurs pour exercer une activité soumise à la TVA. C'est elle aussi qui a effectué la contre-prestation, ou, plus exactement, c'est à elle que la contre-prestation doit être imputée. Par conséquent, force est d'admettre que l'intimée était la destinataire des opérations en question et que, dans cette mesure, les factures se trouvent en adéquation avec la situation matérielle. Ainsi, l'on doit considérer que la recourante n'a pas établi de manière suffisante que les factures ne correspondaient pas à la situation matérielle. Il y a par conséquent lieu de s'en tenir aux factures pour déterminer le droit à la déduction de l'impôt préalable, sans méconnaître le caractère particulier du cas d'espèce. La question de savoir si l'intimée était la seule destinataire des opérations en question, ou si le "maître de l'ouvrage", B. _____ Inc., avait également cette qualité, peut demeurer indécis. En effet, dès le moment où D. _____ SA a établi ses factures au nom de l'intimée, c'est elle seule qui peut déduire l'impôt préalable et il n'importe plus de savoir si B. _____ Inc. remplissait également la condition matérielle de la déduction.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Le dossier doit être retourné à la recourante pour qu'elle donne la possibilité à l'intimée de corriger le vice formel affectant les factures et rende ensuite une nouvelle décision, conformément à l'arrêt de l'autorité intimée. Succombant, la recourante - dont l'intérêt pécuniaire est en cause - doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1 et 2, 153 et 153a OJ). L'intimée, qui ne s'est pas déterminée, n'a pas droit à des dépens.

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