

## **BGer 2C\_375/2018 vom 24. Oktober 2018**

Bundesgericht, 2018-10-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_375\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_375_2018)

FR: TF 2C\_375/2018 du 24 octobre 2018

IT: TF 2C\_375/2018 del 24 ottobre 2018

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

L'arrêt attaqué est une décision finale ( art. 90 LTF ), rendue par le Tribunal administratif fédéral ( art. 86 al. 1 let. a LTF ) dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ) et ne tombant pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF , si bien que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte. Déposé en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes prescrites ( art. 42 LTF ) par l'Administration fédérale qui a qualité pour recourir en matière de taxe sur la valeur ajoutée (cf. art. 89 al. 2 let. a LTF et 4 al. 1 de l'ordonnance fédérale du 17 février 2010 sur l'organisation du Département fédéral des finances [Org DFF; RS 172.215.1]), le recours en matière de droit public est recevable.

#### **E. 2**

Le Tribunal fédéral statue en principe sur la base des faits établis par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF ( ATF 142 I 155 consid. 4.4.3 p. 156). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( art. 97 al. 1 LTF ; ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. Les faits et les critiques invoqués de manière appellatoire sont irrecevables ( ATF 141 IV 369 consid. 6.3 p. 375). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral ( art. 99 al. 1 LTF ).

Dans la mesure où la recourante présente ses propres vision et appréciation des faits, notamment en relation avec les activités déployées par l'intimée, sans expliquer nullement en quoi les faits tels que retenus par le Tribunal administratif fédéral seraient arbitraires, il n'y a pas à en traiter. Il en va de même du "

Management Contract " du 26 juin 2008, produit par la recourante, en tant que cette pièce ne fait de toute façon que confirmer les faits retenus par le Tribunal administratif fédéral. Le Tribunal fédéral examinera donc le recours sur la seule base des faits retenus par l'autorité précédente.

#### **E. 3.1**

La loi du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. En vertu de l' art. 112 al. 1 LTVA , les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation. En l'espèce, le litige porte sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2006 au 4e trimestre 2009. Sous réserve d'exceptions (cf. consid. 3.2 ci-dessous), la présente cause doit dès lors être examinée au

regard des dispositions de l'ancienne loi du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que de l'ancienne ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (aLTVA [RO 2000 1300 et les modifications ultérieures, en particulier in RO 2002 1480], respectivement aOLTVA [RO 2000 1347], en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009).

### **E. 3.2**

Si l'application d'une norme de droit matériel à des faits entièrement révolus avant son entrée en vigueur est généralement interdite (cf. ATF 137 II 371 consid. 4.2 p. 373 s.), les nouvelles règles de procédure s'appliquent en principe pleinement dès leur entrée en vigueur aux causes qui sont encore pendantes. Cela correspond à la solution adoptée par l'art. 113 al. 3 LTVA, aux termes duquel, l'art. 91 excepté, le nouveau droit de procédure s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la présente loi.

### **E. 4.1**

Dans son arrêt 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015, le Tribunal fédéral a tout d'abord jugé que la thèse du Tribunal administratif fédéral développée dans son arrêt du 4 septembre 2014, selon laquelle toute prestation d'un sous-traitant modifie sa nature et ne peut jamais être rattachée au lieu de situation de l'immeuble, devait être écartée. C'est une analyse in concreto des prestations litigieuses qui devait être effectuée par le Tribunal administratif fédéral (arrêt 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 5). Le Tribunal fédéral s'est ensuite penché sur l'interprétation à donner à l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA (arrêt 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 6). A ce propos, il est arrivé à la conclusion qu'en droit suisse tout comme en droit communautaire, la notion de "prestations de services en relation avec un bien immobilier", au sens de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, appelle une conception restrictive, en ce sens que le lien entre l'immeuble et la prestation doit être caractérisé, respectivement que l'immeuble doit constituer un élément central et indispensable de la prestation en cause. Finalement, il a encore considéré que c'était à tort que le Tribunal administratif fédéral avait jugé que le principe de la libre appréciation des preuves n'entraînait pas en ligne de compte même si l'ancien droit matériel demeurait applicable et a de ce fait renvoyé la cause à celui-ci pour qu'il établisse les faits à suffisance et se prononce sur le lien entre les prestations en jeu et les immeubles sis au Qatar, au sens de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA (arrêt 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7).

### **E. 4.2**

Dans le cadre de ce renvoi, le Tribunal administratif fédéral a lui-même transmis la cause à l'Administration fédérale pour qu'elle l'instruise plus avant. Une nouvelle fois saisi sur recours à l'encontre de la nouvelle décision de l'Administration fédérale, le Tribunal administratif fédéral a rendu l'arrêt entrepris, procédant à une libre appréciation des preuves à sa disposition. Il a ainsi en substance retenu que les deux sociétés A. \_\_\_\_\_ SA et B. \_\_\_\_\_ SA avaient sous-traité l'ensemble des activités litigieuses, respectivement l'exécution de trois contrats à l'intimée.

#### **E. 4.2.1**

Le premier contrat concerne la C. \_\_\_\_\_ Tower en tant que sous-traitant de la société B. \_\_\_\_\_ SA. Dans le cadre de ce mandat, l'intimée a établi des plans et préparé des présentations informatiques en relation avec ce bâtiment situé au Qatar. Elle s'est ainsi occupée de l'organisation et de l'agencement des espaces intérieurs en élaborant en particulier le design et la décoration, y compris le travail des lumières et couleurs, ainsi

qu'en listant les biens mobiliers nécessaires. L'intimée a clairement indiqué les murs intérieurs sur ses plans et les a pris en compte pour développer l'agencement intérieur. Elle a en outre conçu et surveillé dans le détail l'organisation de l'espace et la décoration de deux chambres d'une suite. L'intimée est intervenue après l'achèvement de la structure extérieure, n'ayant pas pris part aux réunions relatives au chantier.

Le deuxième contrat a trait à l'hôtel de luxe D. \_\_\_\_\_ Tower situé au Qatar, pour lequel l'intimée a agi en tant que sous-traitant de la société B. \_\_\_\_\_ SA. Selon l'autorité précédente, l'intimée a pratiqué deux types d'intervention. Elle a élaboré des plans relatifs à l'agencement des meubles, des tapis et tapisseries, ainsi que d'autres éléments, telles la machine à laver ou les toilettes. Ces plans, qui tiennent compte de toutes les spécificités des lieux, prennent notamment en considération l'emplacement des divers murs intérieurs. Certains ont été élaborés en amont de la pose de la première pierre et portent également sur la structure intérieure. En outre, des représentants de l'intimée se sont rendus au Qatar pour contrôler et discuter de l'évolution des travaux. L'intimée a, pour cet ouvrage également, préparé des présentations informatiques des chambres prenant en compte les spécificités des emplacements disponibles dans le bâtiment.

Enfin, le troisième contrat concerne les activités de l'intimée en relation avec la sous-traitance sur l'agencement intérieur de la D. \_\_\_\_\_ Tower en faveur de A. \_\_\_\_\_ SA. A ce propos, l'autorité précédente retient que l'intimée s'est rendue au Qatar pour cette société. Elle a endossé le rôle d'organisatrice et superviseur des différents intervenants, veillant au respect des standards de A. \_\_\_\_\_ SA.

#### **E. 4.2.2**

Sur la base des faits précités, le Tribunal administratif fédéral a considéré que les prestations de l'intimée en faveur de la société B. \_\_\_\_\_ SA relatives à l'organisation, l'agencement et la décoration de l'intérieur de la C. \_\_\_\_\_ Tower et de la D. \_\_\_\_\_ Tower étaient, au sens de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, des prestations de services en relation avec un bien immobilier. Selon l'autorité précédente, il s'agissait de "travaux d'architectes de préparation de travaux immobiliers, dans le cadre de la prestation globale d'organisation et d'agencement des espaces intérieurs retenue". Elle a donc jugé que ces prestations se trouvaient au Qatar. Le Tribunal administratif fédéral a considéré qu'il en allait de même des travaux effectués pour A. \_\_\_\_\_ SA sur la C. \_\_\_\_\_ Tower.

#### **E. 4.3**

Pour sa part, la recourante conteste l'appréciation de l'autorité précédente. Elle estime que l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA ne concerne que les travaux immobiliers au sens étroit, la liste des travaux se trouvant entre parenthèse à cette disposition étant selon elle exhaustive. Dans le cas d'espèce, s'agissant des trois contrats, elle est d'avis que les travaux sont essentiellement mobiliers et ne sont donc pas régis par l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA. Pour le surplus, dans la mesure où il s'agit de conseils quant aux aspects conceptuel et créatif, ce sont des prestations intellectuelles qui ne sont pas en relation étroite avec l'immeuble.

#### **E. 4.4**

Le litige porte donc sur le point de savoir si les prestations de l'intimée doivent être localisées en Suisse ou au Qatar, respectivement si elles sont soumises à la TVA ou non.

#### **E. 5.1**

Aux termes de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, est réputé lieu de la prestation de services: pour les prestations de services en relation avec un bien immobilier ([1] administration et estimation de ce bien, [2] prestations de services en relation avec l'acquisition ou la constitution de droits réels immobiliers, [3] prestations de services en relation avec la préparation ou la coordination de travaux immobiliers, notamment les travaux d'architectes et d'ingénieurs) : le lieu où se trouve le biens-fonds.

### **E. 5.2**

Les travaux préparatoires relatifs à l'aLTVA, qui évoquent la nécessité "d'un lien étroit avec l'immeuble", soulignent que ce lien est donné "lorsque le rapport entre la prestation de services et la construction, l'utilisation ou l'entretien du bien immobilier est prédominant" (FF 1996 V 701, p. 730). La jurisprudence a développé la notion de "lien étroit". Elle retient en particulier que les prestations doivent se trouver dans un rapport spécial avec l'immeuble. Cela implique l'existence d'un rapport étroit ("

enger Zusammenhang " ou "

eng verbunden ") avec un immeuble individuel et concret et exclut, dans la pratique, les pures prestations de conseil (y compris la recherche) en lien avec des biens-fonds, la conduite de procédures judiciaires afférentes à un immeuble ou l'obtention d'autorisations en vue de l'acquisition d'une propriété foncière (arrêt 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 6.3 et les références citées). La jurisprudence retient qu'à l'instar du droit communautaire (cf. arrêt 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 6.4 et les références citées), la notion de "prestations de services en relation avec un bien immobilier", au sens de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, appelle une conception restrictive, en ce sens que le lien entre l'immeuble et la prestation doit être caractérisé, respectivement que l'immeuble doit constituer un élément central et indispensable de la prestation en cause (arrêt 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 6.5).

### **E. 5.3**

Dans sa jurisprudence relative à l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, le Tribunal fédéral n'a jamais eu à déterminer si la liste des trois prestations figurant entre parenthèses était exhaustive ou purement exemplative, c'est-à-dire si, en plus de présenter un lien étroit avec l'immeuble, la prestation devait en plus consister en l'une des trois prestations décrite par la loi. Cette question est pertinente en l'espèce, dès lors que cette liste ne contient aucun élément s'apparentant à des prestations d'architecte d'intérieur, telle que celles en cause.

#### **E. 5.3.1**

L'art. 14 al. 2 let. a aLTVA n'a jamais été modifié entre l'entrée en vigueur de la aLTVA et son abrogation (RO 2000 1300). A son propos, on peut lire dans le rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996 (FF 1996 V 701) que l'art. 14 al. 2 aLTVA énumère les cas où, contrairement à la règle de base, on se fonde soit sur le lieu de situation du bien (let. a) soit sur le lieu de l'activité (importante) (let. b à d). Plus particulièrement la let. a codifie la pratique développée sous le régime de l'ancienne ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée aOTVA; RO 1994 1464; cf. arrêt 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 6.2). Le rapport énumère ainsi les trois prestations figurant entre parenthèses (FF 1996 V 701 p. 729), sans toutefois se prononcer sur l'éventuel caractère exhaustif de cette liste. L'avis du Conseil fédéral du 15 janvier 1997 sur le rapport du 28 août 1996 de la Commission de l'économie et des

redevances du Conseil national (FF 1997 II 366) ne se penche pas sur la disposition en cause.

### **E. 5.3.2**

Quant à la doctrine, soit elle ne se prononce pas expressément sur cette question (MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, chap. 2 n. 146 ss; SCHALLER/SUDAN/SCHEUNER/HUGUENOT, *TVA annotée*, 2005, n. 2.1 ad art. 14 aLTVA; MARTIN KOCHER, *Tafelkommentar zum MWSTG*, 2005, p. 62; DIETER METZGER, *Kurz-Kommentar zum Mehrwertsteuergesetz*, 2000, n. 5 ad art. 14 aLTVA), soit elle considère la liste comme n'étant pas exhaustive (ALOIS CAMENZIND, in *mwst.com*, Clavadetscher/Glauser/Schafroth [éd.], 2000, n. 42 ad art. 14 aLTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG]*, 2e éd. 2003, n. 544). Les auteurs qui estiment que la liste figurant entre parenthèses à l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA n'est pas exhaustive se fondent en particulier sur le rapport de la Commission de l'économie et de redevances du Conseil national (FF 1996 V 701) qui illustre deux des trois éléments de cette liste en utilisant l'adverbe "notamment".

Certes, en illustrant par l'exemple les deuxième et troisième éléments de la liste figurant entre parenthèses, le législateur n'a pas signalé que d'autres éléments pourraient s'ajouter à cette liste. Il n'y a cependant pas lieu de considérer celle-ci comme étant exhaustive. Tout d'abord, rien n'indique que le législateur ait voulu limiter les prestations de services en relation avec un bien immobilier à ces trois seules situations. Il a été très clair sur la nécessité d'un lien étroit entre le service et la prestation et, par ses exemples entre parenthèses, a bien plus cherché à illustrer sa pensée. Le fait que ces éléments se trouvent entre parenthèses et ne sont pas énumérés dans une seconde phrase, comme c'est par exemple le cas à l'art. 14 al. 3 let. c aLTVA, démontre leur caractère accessoire et le fait qu'ils sont moins importants que la phrase principale relative à la relation entre la prestation de service et l'immeuble. On ne saurait suivre la recourante lorsqu'elle affirme que l'absence de l'adverbe notamment est intentionnelle, rien ne permettant d'arriver à une telle conclusion. En l'absence d'autres indications ressortant des travaux parlementaires, le défaut de caractère exhaustif peut également être déduit de la LTVA. Celle-ci prévoit à son art. 8 al. 2 let. f que le lieu des prestations de services est, pour les prestations de services en relation avec un bien immobilier, le lieu où se trouve l'immeuble; font

notamment partie de ces prestations l'entremise, l'administration, l'expertise et l'estimation du bien, les prestations de services en relation avec l'acquisition ou la constitution de droits réels immobiliers, les prestations de services en relation avec la préparation ou la coordination de travaux du bâtiment, notamment les travaux d'architecture, d'ingénierie et de surveillance du chantier, la surveillance d'immeubles et de bâtiments et les prestations d'hébergement. Le législateur, gardant en très grande partie les mêmes exemples qu'à l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, a ajouté l'adverbe notamment à cette liste. Or, à aucun moment durant les travaux parlementaires relatifs à la LTVA, il n'a été question de changer le système ayant prévalu sous l'empire de la aLTVA. Au contraire, certaines activités telle la surveillance de chantier sont dorénavant explicitement mentionnée, dans la mesure où cela "correspond à la pratique actuelle" (message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA [FF 2008 6277 p. 6336]).

### **E. 5.3.3**

En résumé, on doit ainsi retenir que les trois éléments figurant entre parenthèses à l'art. 14 al. 2 let. a aLTVa ne sont que des exemples de prestations de services pouvant se trouver en lien étroit avec un immeuble. Seul ce "lien étroit" est donc déterminant pour rattacher le lieu de la prestation de service au lieu où se trouve le bien-fonds.

#### **E. 5.4**

En l'espèce, que ce soit pour l'une ou l'autre société qui a fait appel à l'intimée en qualité de sous-traitante, force est de constater, sur la base des faits ressortant de l'arrêt entrepris (cf. consid. 4.2.1 ci-dessus), que celle-ci a élaboré un très grand nombre de plans. Sur ces plans, elle a notamment placé les meubles, tapis, tapisseries et luminaires à des endroits précis, développant ainsi un concept d'intérieur sur mesure, qui ne saurait être transposé tel quel dans d'autres immeubles. L'intimée s'est en outre enquis de l'avancement des travaux sur place. Ces prestations, qui sont à ce point personnalisées et spécifiques, ne sauraient être dissociées des immeubles en cause. Il convient donc, à l'instar du Tribunal administratif fédéral, d'admettre l'existence d'un lien étroit entre les prestations de l'intimée et les deux immeubles situés au Qatar. Un tel lien implique par conséquent l'application de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVa à la présente cause et l'imposition de la TVA au lieu où se trouve l'immeuble, c'est-à-dire hors de Suisse.

#### **E. 6**

Sur le vu des considérants qui précèdent, le recours est rejeté. Succombant, la recourante, qui s'est adressée au Tribunal fédéral dans l'exercice de ses attributions officielles et dont l'intérêt patrimonial est en cause, doit supporter les frais judiciaires ( art. 66 al. 1 et 4 LTF ). L'intimée, représentée par des mandataires professionnels dans la procédure devant le Tribunal fédéral et qui s'est déterminée, a droit à des dépens à charge de l'Administration fédérale des contributions ( art. 68 al. 1 et 2 LTF ).

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