

BGer 9C_370/2025 vom 17. November 2025

Bundesgericht, 2025-11-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_370_2025

FR: TF 9C_370/2025 du 17 novembre 2025

IT: TF 9C_370/2025 del 17 novembre 2025

Erwägungen

E. 1

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF) émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte. Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par la destinataire de l'arrêt attaqué qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le recours en matière de droit public est recevable.

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , il ne connaît de la violation des droits fondamentaux que si le grief a été invoqué et motivé de manière claire et détaillée (cf. ATF 148 IV 39 consid. 2.3.5).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral statue 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). 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 150 II 346 consid. 1.6; 142 II 355 consid. 6). Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (ATF 141 IV 369 consid. 6.3).

E. 2.3

Aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF). Les nova ne sont pas admissibles, qu'il s'agisse de faits ou moyens de preuve survenus postérieurement à la décision attaquée (ATF 144 V 35 consid. 5.2.4) ou d'éléments que les parties ont négligé de présenter aux autorités cantonales (ATF 143 V 19 consid. 1.2).

E. 3

Le litige porte sur le montant que l'AFC réclame à la recourante au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à la suite d'une correction d'impôt portant sur les années fiscales 2015 à 2017. Est seule litigieuse la facturation de la TVA suisse en lien avec les droits de saillie que la recourante a acquis à l'étranger.

E. 4.1

Le Tribunal administratif fédéral a constaté que la recourante achetait des droits de saillie à des syndicats de propriétaires d'étalons pur-sang se trouvant à B. _____ pour ensuite les revendre dans l'hémisphère Sud (comme par exemple à C. _____), dans le but de permettre la fécondation de juments, propriété d'éleveurs locaux. Par ailleurs, la reproduction d'étalons pur-sang présentait ceci de particulier qu'elle ne pouvait pas s'opérer par insémination artificielle et qu'elle ne pouvait intervenir que par la monte en main (monte dite naturelle). Ce type de monte nécessitait des compétences et un savoir-faire spécifiques de la part de l'étalonner pour suivre la jument à la reproduction et utiliser l'étalon en respectant les mesures de sécurité et d'hygiène; l'étalon et la jument se trouvaient donc toujours au même endroit lors de la saillie.

E. 4.2.1

Les juges précédents ont par ailleurs constaté que la recourante était partie à plusieurs contrats.

Pour ce qui concernait l'achat des droits de saillie par la recourante, le Tribunal administratif fédéral s'est fondé sur un contrat intitulé "

Nomination sale agreement ", soit un contrat relatif à l'achat des droits de saillie, conclu par le truchement d'un gérant et agent avec les propriétaires d'un étalon (regroupés dans un syndicat de propriétaires). Selon ce contrat - représentatif de l'activité de la société et produit à titre d'exemple -, le syndicat vendait à la recourante des droits de saillie portant sur l'étalon nommé D. _____. De tels droits permettaient de faire accoupler l'étalon pur-sang concerné avec une jument pendant la saison 2017 dans l'hémisphère sud. En contre-partie, la recourante s'acquittait d'une somme d'argent lui donnant le droit d'utiliser, vendre ou disposer d'une autre manière des droits de saillie, dont le nombre était défini dans une annexe, et que la recourante s'engageait à ne pas excéder. Toujours sur la base de ce contrat, les juges précédents ont constaté que le syndicat de propriétaires de l'étalon D. _____ garantissait à la recourante que, durant la saison 2017, l'étalon était vivant, en bonne santé et en bonne condition pour se reproduire. Dans l'hypothèse où la recourante fût incapable d'utiliser tout ou partie des droits de saillie qu'elle avait payés au syndicat, elle avait droit à un remboursement de la totalité ou d'une partie du paiement.

Le Tribunal administratif fédéral en a inféré que la recourante achetait essentiellement des droits de saillie non pas pour s'en servir elle-même en faisant monter par exemple ses propres juments qu'elle détiendrait, mais dans le but de revendre de tels droits. La recourante s'assurait ainsi la commercialisation des droits de saillie par le biais de gestionnaires de haras, qu'elle mandatait sur la base de contrats spécifique d'agence commerciale ("

Sales agency agreements ").

E. 4.2.2

Les juges précédents ont constaté que, selon un de ces contrats d'agence commerciale, la recourante mandatait un agent (en l'occurrence E. _____ AG [ci-après: E. _____]) pour le marketing et la vente des droits de saillie concernant l'étalon D. _____. L'agent s'engageait à fournir tous les efforts raisonnablement exigibles pour être mandaté par le manager de l'étalon afin de garantir la présence du cheval dans une certaine ferme à C. _____ d'une part, et pour commercialiser et vendre les droits de saillie à des prix que

la recourante devait approuver à l'avance, d'autre part. En contrepartie, la recourante versait à l'agent notamment un montant correspondant à la valeur des dix droits de saillie les plus chers vendus par celui-ci.

E. 4.2.3

Le Tribunal administratif fédéral a également constaté qu'il existait des rapports entre le gestionnaire de haras (respectivement l'agent commercial de la recourante) et les propriétaires de juments. Le premier (soit E. _____, agissant sous le nom de sa succursale à C. _____ F. _____) s'engageait à fournir les services nécessaires (gîte et nourriture) pour le séjour de la jument dans le haras ainsi que pour le processus de la monte de celle-ci et les propriétaires de juments consentaient à transférer celles-ci au haras en vue de l'opération de monte. Les propriétaires des juments payaient, selon les constatations de l'instance précédente, deux types de contre-prestations: d'une part les frais pour la pension des juments et d'autre part des coûts relatifs à la monte avec l'étalon choisi. Les factures, adressées aux propriétaires des juments, étaient établies par F. _____.

E. 5.1

Au sujet du point de savoir si, comme le soutenait la recourante, il existait un rapport de représentation indirecte qui aurait "pris place" entre elle et le gestionnaire du haras (soit en l'occurrence E. _____), le Tribunal administratif fédéral a considéré ce qui suit.

L'agent ou gestionnaire de haras (soit E. _____) ne se trouvait pas dans un rapport de représentation indirecte s'agissant de la prestation finale d'ensemble qui était fournie aux propriétaires de juments, que les parties qualifiaient "d'opération de monte". La recourante et E. _____ étaient liées par un "

Sales agency agreement " qui portait sur la commercialisation des droits de saillie concernant un étalon alors que, pour concrétiser les opérations de monte, E. _____ devait être en mesure non seulement de détenir les droits de saillie sur l'étalon, mais également d'organiser la venue de l'étalon dans le haras, d'assurer le gîte et la préparation de la jument ainsi que de fournir le travail d'un étalonnier pour que les opérations de monte pussent aboutir au résultat voulu par le propriétaire de la jument, à savoir la fécondation de celle-ci. Cette prestation globale faisait l'objet de contrats spécifiques intitulés "

Agistment and Stallion Agreements ". Le Tribunal administratif fédéral a considéré qu'il en résultait clairement que les deux opérations, à savoir d'une part la prestation conclue entre la recourante et E. _____ et, d'autre part, la prestation convenue entre cette dernière et les propriétaires de juments n'étaient pas identiques. Pour les premiers juges, la recourante se contentait de transférer les droits de saillie sur l'étalon, tandis que E. _____ devait non seulement être en mesure de transférer à son tour les droits de saillie sur l'étalon, mais encore d'organiser toutes les prestations nécessaires pour permettre l'opération concrète de monte des juments, qui était la prestation attendue par les propriétaires de celles-ci. Il n'y avait donc pas de rapport de représentation indirecte au sens où l'entendait la recourante.

Selon les juges précédents, il ne pouvait pas davantage exister de représentation indirecte de la part de E. _____ sur la "partie revente des droits de saillie", car dans ce cas, il n'était plus question de retenir "en aval une prestation globale de monte de juments, assimilée à livraison". En effet, la partie "

Stallion Service fees " (transfert des droits de saillie) devait être analysée pour elle-même, et ce sans les services supplémentaires fournis par E. _____ lesquels étaient facturés aux

propriétaires ("

Agistment Fees " [services à la jument]). Il s'agissait de deux éléments combinés qui permettaient concrètement à l'opération de monte de se réaliser, de sorte qu'il n'était pas possible d'ignorer les services supplémentaires qui devaient être organisés et fournis par E._____ pour être en mesure d'effectuer,

in fine , les opérations de monte des juments.

E. 5.2

Sur l'aspect du litige ayant trait à l'existence d'une représentation indirecte, la recourante reproche à l'instance précédente une violation de l' art. 20 al. 3 LTVA . Selon elle, le raisonnement du Tribunal administratif fédéral tiendrait compte à tort du fait que le gestionnaire du haras fournirait une prestation supplémentaire pour exclure la qualification de représentation indirecte. Elle y voit tout d'abord un établissement manifestement inexact des faits en ce que les juges précédents ont retenu que les services de pension seraient essentiels à la réalisation de la monte. Ensuite et selon elle, du point de vue du propriétaire de jument qui achète les "services" auprès du gestionnaire de haras mandaté par la recourante, la nature de l'avantage économique principal attendu ressortirait de manière claire des termes du contrat: il résiderait dans le processus consistant à "déposer par monte physique le sperme d'un étalon prédéterminé dans l'organe reproducteur de sa jument", de sorte que la "caractéristique économique essentielle recherchée par le propriétaire de jument est la saillie [...] et non la pension de la jument". En conséquence, les services de pension de la jument ("

Agistment fees ") - qui consisteraient en des prestations accessoires à la prestation principale de la saillie - n'auraient aucun impact sur le traitement TVA applicable à la saillie, qui serait seul l'objet de la représentation indirecte. En définitive et pour la recourante, il existerait une représentation indirecte ayant comme objet la saillie.

E. 6.1.1

Selon l' art. 20 al. 1 LTVA , une prestation est réputée fournie par la personne qui apparaît vis-à-vis des tiers comme le fournisseur de la prestation. L' art. 20 al. 2 LTVA prévoit que lorsqu'une personne agit au nom et pour le compte d'une autre, la prestation est réputée fournie par la personne représentée si celle qui la représente remplit les conditions suivantes: elle peut prouver qu'elle agit en qualité de représentant et peut clairement communiquer l'identité de la personne qu'elle représente (let. a); elle porte expressément le rapport de représentation à la connaissance du destinataire de la prestation ou ce rapport résulte des circonstances (let. b). Selon l' art. 20 al. 3 LTVA , lorsque l'al. 1 s'applique à une relation tripartite, il y a prestation aussi bien entre la personne qui apparaît comme fournisseur et celle qui fournit effectivement la prestation qu'entre la personne qui apparaît comme fournisseur et le destinataire de la prestation.

L' art. 20 LTVA est notamment applicable lorsque plusieurs sujets de droit entrent en ligne de compte en tant que fournisseurs d'une prestation. En pareil cas, il permet de déterminer à qui la prestation doit être imputée en matière de TVA. En revanche, lorsque l'on a affaire à un seul fournisseur de prestation qui agit en son propre nom et pour son propre compte dans une relation bipartite, la question de l'imputation de la prestation n'apparaît pas spécialement problématique (arrêt 9C_433/2024 du 16 décembre 2024 consid. 5.1 et les références, destiné à la publication).

E. 6.1.2

L'art. 20 al. 1 LTVA fixe le principe suivant: si le prestataire de service se présente au bénéficiaire du service sous son propre nom ("Eigengeschäft"), la prestation lui est imputée. Il en va de même si celui-ci agit pour le compte d'un tiers dans le cadre d'une représentation indirecte ("indirekte Stellvertretung"). Une attribution selon l'art. 20 al. 1 LTVA présuppose que la personne se présente vers l'extérieur "en tant que fournisseur de prestations". Selon la pratique et la doctrine, cette présentation doit être autonome ou se faire en son propre nom. Les prestations ne doivent pas être attribuées à des personnes qui n'apparaissent pas elles-mêmes comme des fournisseurs de prestations, mais qui se contentent d'aider une autre personne à fournir la prestation. Font typiquement partie des aides et des personnes auxiliaires les employés du fournisseur de prestations, c'est-à-dire les personnes qui dépendent de lui du point de vue de la gestion d'entreprise ou de l'organisation du travail, qui perçoivent un salaire et qui n'assument pas elles-mêmes de risque entrepreneurial proprement dit. La question de savoir si une personne doit être considérée comme un fournisseur de prestations (à part entière) ou simplement comme un auxiliaire d'exécution doit être évaluée en fonction de l'ensemble des circonstances (arrêt 9C_433/2024 du 16 décembre 2024 consid. 5.2 et les références, destiné à la publication) et sur la base d'une analyse objective. Selon la jurisprudence, cet examen doit se faire du point de vue d'un tiers qui ne disposerait pas de connaissances spécifiques et qui n'aurait pas d'accès aux documents internes des entreprises concernées (arrêt 9C_67/2024 du 8 août 2024 consid. 8.2 et la référence).

E. 6.1.3

Ainsi par exemple, dans son arrêt 2C_727/2021 du 11 mai 2022, le Tribunal fédéral avait à connaître du cas d'une pharmacie qui mettait à disposition des locaux à des thérapeutes et qui proposait différents soins fournis par ceux-ci, par le truchement de son site internet. Il s'agissait de déterminer qui des thérapeutes ou de la pharmacie s'était présenté aux clients en tant que fournisseur de prestations du point de vue de la TVA. Le Tribunal fédéral est parvenu à la conclusion que la pharmacie avait agi comme prestataire à l'égard des tiers, quand bien même il n'était pas contesté que les prestations avaient été fournies par les thérapeutes eux-mêmes. Il a considéré comme déterminant que seule la pharmacie était mentionnée comme prestataire sur le site internet, qu'il n'y avait pas de séparation claire des locaux, qu'il n'existait qu'une seule adresse et que la pharmacie fournissait un conseil couplé aux différentes prestations des thérapeutes, avec une prise de rendez-vous unique (arrêt 2C_727/2021 précité consid. 4.5).

E. 6.2

La recourante ne saurait être suivie dans son raisonnement lorsqu'elle soutient qu'il existerait un rapport de représentation indirecte s'agissant de la seule prestation de saillie ("Stallion Service Fees"). Car une telle prestation diffère à ce point, d'un point de vue économique, de la prestation que E._____ offre aux propriétaires de juments et qui est reconnaissable en tant que telle par ces tiers neutres. En effet, selon les constatations du Tribunal administratif fédéral, l'opération entre la recourante et E._____ (soit le gestionnaire de haras) consiste en un simple transfert des droits de saillie sur un étalon particulier alors que E._____ doit non seulement être en mesure de transférer à son tour les droits de saillie, mais se doit "d'organiser toutes les prestations nécessaires pour permettre l'opération de monte des juments"; il s'agit, toujours selon ces constatations qui ne

sont pas remises en cause par les parties, d'organiser la venue de l'étalon dans le haras, d'assurer le gîte et la préparation de la jument ainsi que de fournir le travail spécifique d'un étalonnier pour que les opérations de monte puissent aboutir au résultat voulu par le propriétaire de la jument, à savoir la fécondation de celle-ci. Ainsi, les services fournis par E. _____ visent à permettre "d'effectuer

in fine l'opération de monte", ce qui constitue la prestation attendue des propriétaires des juments en cause et donc la prestation au sens de l' art. 20 LTVA aux yeux de ces derniers. Dans cette mesure et contrairement à ce que soutient la recourante, les services de E. _____ ne constituent pas de simples "prestations [...] accessoires à la prestation principale de saillie", mais bien un complexe d'éléments économiquement imbriqués qui diffèrent de la simple mise à disposition des droits de saillie. Par ailleurs, même à supposer que l' art. 19 LTVA (sur la pluralité des prestations) - auquel se réfère la recourante - soit pertinent, les prestations fournies par E. _____ ne sont pas de même nature que la prestation principale au sens de cette disposition (comp. arrêt 2C_982/2014 du 1er septembre 2015 consid. 5.1.2). Dans ces conditions, il n'est pas possible, comme le voudrait la recourante, de considérer que les diverses prestations en cause seraient étroitement liées du point de vue économique.

La présente constellation se distingue par ailleurs de celle jugée par le Tribunal fédéral dans son arrêt 2C_727/2021 du 11 mai 2022, citée par la recourante (sur cet arrêt, consid. 6.1.3 supra), et dans laquelle il était question de l'application de l' art. 20 LTVA à des thérapies médicales. En effet, dans cet arrêt, la pharmacie en cause fournissait de la publicité pour les prestations thérapeutiques sur internet, aménageait des locaux de thérapie et offrait la possibilité de réserver auprès d'elle les traitements (arrêt précité, consid. 4.5). Le Tribunal fédéral est parvenu à la conclusion que c'était la pharmacie qui devait être considérée comme la prestataire des thérapies offertes aux clients, prestation qui n'était au demeurant pas litigieuse (arrêt précité, consid. 4.6). Par ailleurs et dans ce cas, la pharmacie n'offrait pas un complexe de prestations allant largement au-delà de celles offertes par les thérapeutes. Ce cas se distingue donc de la présente constellation dans laquelle on doit considérer que l'ensemble des prestations permettant finalement la monte des juments (organisation de la venue des étalons, assurer le gîte des juments, préparations de celles-ci et travail de l'étalonnier) constitue un tout économique différent de l'unique mise à disposition des droits de saillie. Vu ces développements, la recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle soutient que l'instance précédente aurait procédé à une constatation manifestement inexacte des faits en ayant retenu que cela serait "uniquement la combinaison des services supplémentaires de pension de la jument [...] avec les services de monte [...] qui permettrait concrètement à l'opération de monte de se réaliser".

En définitive et contrairement à l'opinion de la recourante, il n'existe pas en l'espèce de représentation indirecte relative à la prestation de saillie, qui serait uniquement "complétée" par des "services supplémentaires de pension à la jument". Cette conclusion ne saurait être remise en cause par le fait que selon la recourante, il est "tout à fait envisageable, bien que moins commode [...] d'effectuer une saillie sans fournir aucun service additionnel de pension de la jument" pratique qu'elle qualifie de "walk-on mares". Dans ce contexte, il ne sera pas tenu compte des faits nouvellement allégués par la recourante dans ses observations du 2 octobre 2025, et qui ont notamment trait aux proportions de juments qui bénéficieraient effectivement des prestations de pension puisqu'il s'agit de faits nouveaux au sens de l' art. 99 LTF (cf. consid. 2.3 supra).

Faute d'identité des diverses prestations en cause, le Tribunal administratif fédéral n'a donc pas violé l' art. 20 LTVA en niant l'existence d'une représentation indirecte au sens de cette disposition.

E. 7.1

Sur le point de savoir si les droits litigieux constituaient une livraison de biens ou de services, le Tribunal administratif fédéral a constaté que la recourante ne détenait aucun cheval, ni en tant que propriétaire ni en tant que possesseur, qu'elle ne souhaitait pas utiliser ni n'utiliserait pour elle-même les étalons pour qu'ils s'accouplassent avec des juments, et que l'activité de la recourante avait exclusivement trait à l'acquisition des droits de saillie et à la revente de ceux-ci. Dans ce contexte, les juges précédents ont rappelé que la recourante assurait la commercialisation de tels droits par le biais d'un agent commercial, également gestionnaire de haras, qui les revendait à des propriétaires de juments en organisant aussi l'opération de monte des juments. Ils ont également constaté, sur la base du contrat conclu entre la recourante et le syndicat de propriétaires ("

Nomination Sales Agreement ") que cet accord portait sur les droits de saillie et non sur l'étalon et qu'il ne mentionnait pas de droit d'usage, de jouissance et/ou de disposition sur l'étalon en faveur de la recourante. Le contrat ne comprenait pas davantage de clause accordant à la recourante le pouvoir de disposer économiquement de l'étalon en son propre nom, pas plus qu'il ne lui permettait d'avoir à sa disposition l'étalon à des fins d'usage ou de jouissance. Le Tribunal administratif fédéral en a inféré que le droit de saillie ne renfermait aucun droit d'usage, ni de jouissance, ni de disposition sur l'étalon, de sorte que le syndicat, en ne mettant pas l'étalon à disposition de la recourante, vendait uniquement à celle-ci un ou plusieurs droits de faire saillir un étalon pur-sang déterminé. Pour les premiers juges, ce n'était donc pas l'objet - soit le cheval - qui était au centre du contrat, mais bien ses capacités de reproduction. Le droit de saillie avait dès lors une "existence propre, indépendante du cheval". Pour les premiers juges, le droit de saillie était un droit immatériel, de sorte que la prestation acquise par la recourante ne pouvait pas s'apparenter à une livraison de biens au sens de l' art. 3 let . d LTVA et constituait donc une prestation de services.

E. 7.2.1

Selon l' art. 45 al. 1 let. a LTVA , sont soumis à l'impôt sur les acquisitions les prestations de services dont le lieu se situe sur le territoire suisse en vertu de l' art. 8 al. 1 LTVA , lorsqu'elles sont fournies par des entreprises qui ont leur siège à l'étranger et ne sont pas inscrites au registre des assujettis (l'exception concernant les prestations de services en matière de télécommunications ou d'informatique n'étant pas pertinente ici).

E. 7.2.2

Dans le droit de la TVA, une prestation consiste dans le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation (art. 3 let . c LTVA). Une prestation au sens de la LTVA consiste soit en une livraison de biens, soit en une prestation de services (art. 3 let . d et e LTVA; arrêts 9C_775/2023 du 24 juin 2024 consid. 6.1; 2C_401/2021 du 7 septembre 2022 consid. 2.5). Une prestation de services est toute prestation qui ne constitue pas une livraison (art. 3 let . e LTVA).

E. 7.2.3

L' art. 3 let . d LTVA prévoit qu'on entend par livraison le fait d'accorder à une personne le pouvoir de disposer économiquement d'un bien en son propre nom (ch. 1), le fait de

remettre à un destinataire un bien sur lequel des travaux ont été effectués, même si ce bien n'a pas été modifié, mais simplement examiné, étalonné, réglé, contrôlé dans son fonctionnement ou traité d'une autre manière (ch. 2) ou le fait de mettre un bien à la disposition d'un tiers à des fins d'usage ou de jouissance (ch. 3).

E. 7.2.3.1

Dans le contexte de l' art. 3 let . d ch. 2 LTVA, il s'agit soit de la livraison d'un objet en vertu d'un contrat d'entreprise (cf. art. 363 ss CO) soit d'un travail effectué sur un objet existant (par exemple la réparation d'un objet ou des travaux de rénovation; cf. DIEGO CLAVADETSCHER, in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éds], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2e éd. Bâle 2025 [Kom MWSTG/TVA], n° 88 et 89 ad art. 3 LTVA). Par exemple, le Tribunal fédéral a considéré que le raffinage de métaux tombait dans le champ d'application de l' art. 3 let . d ch. 2 LTVA (arrêt 2C_492/2020 du 25 février 2022 consid. 5.6).

E. 7.2.3.2

Tombent en particulier dans le champ d'application de l' art. 3 let . d ch. 3 LTVA les prestations découlant du bail à loyer (art. 253 et ss CO) et du bail à ferme (art. 275 et ss CO) (Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, in FF 2008 6277, p. 6317; DIEGO CLAVADETSCHER, Kom MWSTG/TVA, n° 95 ad art. 3 LTVA ; NIKLAUS HONAUER/SIMEON L. PROBST/ TOBIAS F. ROHNER/PHILIP FREY, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2024, n° 783 p. 277).

On rappellera par ailleurs qu'aux termes de l' art. 253 CO , le bail à loyer est un contrat par lequel le bailleur s'oblige à céder l'usage d'une chose au locataire, moyennant un loyer. Le contrat de bail ne peut porter que sur une chose matérielle, mobilière ou immobilière, à l'exclusion d'un droit ou d'une personne (DAVID LACHAT/FRANÇOIS BOHNET in Commentaire romand, Code des obligations II, 3e éd. 2021, n° 1 ad art. 253 CO). Le locataire devient possesseur de la chose louée et bénéficie des droits attachés à la possession (DAVID LACHAT/FRANÇOIS BOHNET in Commentaire romand, Code des obligations II, 3e éd. 2021, n° 3 ad art. 253 CO). Selon la jurisprudence, l'usage cédé est un point essentiel du contrat au sens de l' art. 2 al. 1 CO (arrêt 4A_576/2008 du 19 février 2009 consid. 2.2).

Quant à l' art. 275 CO , il prévoit que "le bail à ferme est un contrat par lequel le bailleur s'oblige à céder au fermier, moyennant un fermage, l'usage d'un bien ou d'un droit productif et à lui en laisser percevoir les fruits ou les produits". Le bail à ferme se distingue du bail à loyer par l'objet du contrat. Le bailleur ne cède pas à son cocontractant l'usage de n'importe quelle chose, mais l'usage d'un bien ou d'un droit productif, dont le fermier peut percevoir les fruits ou les produits (arrêt 4A_676/2024 du 9 juillet 2025 consid. 6.1).

E. 7.3

Il n'y a pas lieu de revenir sur la constatation de l'instance précédente, qui n'est pas remise en cause par la recourante en instance fédérale, au sujet de l'absence de transfert par le syndicat en sa faveur d'un pouvoir de disposition sur l'étalon, de sorte que l'instance précédente pouvait écarter l'application de l' art. 3 let . d ch. 1 LTVA. La recourante reproche en revanche au Tribunal administratif fédéral d'avoir écarté à tort l'application des ch. 2 et 3 de l' art. 3 let . d LTVA. Pour elle, il aurait commis une erreur de droit en ayant considéré que ce n'était pas le cheval qui était au centre du contrat passé entre elle et le

syndicat; il aurait en effet, par une appréciation erronée et une constatation manifestement inexacte des faits, réduit "l'étalon au statut de simple support accessoire dans la prestation de vente de saillie, au sens où l'étalon ne servirait qu'à la remise de ses capacités de production, lesquelles constitueraient selon lui des droits immatériels". Puisque, en vue de l'opération de monte, l'étalon ne pouvait être utilisé à d'autres fins pendant qu'il est "occupé à la monte naturelle", il existerait un "droit d'usage et de jouissance [...] limité dans son objet [...] et dans sa durée [...]" de sorte qu'il constituerait un "droit réel d'utilisation de l'animal à des fins déterminées". Pour la recourante, cette mise à disposition s'analyserait avant tout comme une "location valant livraison" au sens de l' art. 3 let . d ch. 3 LTVA.

E. 7.4.1

La recourante ne s'en prend pas sérieusement aux constatations des premiers juges, selon lesquelles le syndicat ne met pas l'étalon à sa disposition, sous l'angle de l'arbitraire, lorsqu'elle se limite à affirmer que "bien que le contrat ne contienne aucune clause mentionnant explicitement le transfert, en [sa] faveur [...], d'un droit d'usage ou de jouissance sur l'étalon, une telle mise à disposition résulte nécessairement de l'économie du contrat et de la nature même de la prestation". Par conséquent et contrairement à l'opinion de la recourante, en l'absence de toute cession d'un usage du cheval (consid. 7.2.3 supra), il n'existe en l'occurrence pas de contrat de bail au sens de l' art. 253 CO ni d'un bail à la ferme au sens de l' art. 275 CO , ce qui entraîne de fait l'inapplicabilité de l' art. 3 let . d ch. 3 LTVA. Par ailleurs, puisque le Tribunal administratif fédéral a constaté sans arbitraire l'absence de toute cession d'un usage de la part du syndicat de propriétaires, le fait que, selon la recourante, le gestionnaire de haras "a reçu l'usage et la jouissance de [sa] part [...]" et qu'elle doit, pour pouvoir transférer ce droit, "elle-même en être titulaire" n'est pas déterminant. Une telle affirmation ne se rapporte en effet pas aux relations contractuelles liant la recourante au syndicat de propriétaires de l'étalon, objet de la prestation au sens de la TVA.

E. 7.4.2

La recourante ne saurait davantage être suivie lorsqu'elle soutient que les conditions de l' art. 3 let . d ch. 2 LTVA seraient réalisées, en ce que la saillie pourrait être qualifiée, sur le plan économique et juridique, de "bon de prestation" et que la vente de ce bon de prestation générerait ainsi un chiffre d'affaires assimilable à un paiement anticipé en contre-partie d'un travail sur un bien valant livraison au sens de cette disposition. En effet, elle ne conteste pas dans ce contexte les constatations des premiers juges sur cet aspect du litige, selon lesquelles il ne ressortait pas des accords conclus avec le syndicat que celui-ci remettrait à la recourante un étalon sur lequel un travail aurait été réalisé. Vu l'absence d'un tel travail sur l'étalon en cause (sur cette notion en général, consid. 7.2.3.1 supra), son allégation selon laquelle "le même avantage économique [serait] transmis par le syndicat à la recourante, et par la recourante au propriétaire de jument, par le biais du gestionnaire de haras" doit être écartée.

E. 7.4.3

En définitive, c'est en conformité au droit fédéral que le Tribunal administratif fédéral est parvenu à la conclusion que, puisque la prestation litigieuse ne correspondait pas à l'un des cas de figure énoncés à l' art. 3 let . d LTVA, l'acquisition des droits de saillie litigieux constituait une prestation de services au sens de l' art. 3 let . e ch. 1 LTVA.

E. 8.1

La recourante soutient enfin que l'instance précédente aurait commis une erreur de droit en ayant écarté à tort et par une "interprétation restrictive" l'application de l' art. 21 al. 2 ch. 19 let . e LTVA, car le droit de saillie présenterait les caractéristiques d'un instrument financier. Pour elle, le droit de saillie conférerait à son titulaire un droit d'obtenir une prestation future, soit la monte d'une jument par un étalon déterminé de sorte que "l'actif sous-jacent" serait identifiable: il s'agirait "de l'étalon envisagé sous l'angle de ses capacités reproductives". Par ailleurs, la recourante soutient que la valeur de l'étalon fluctuerait selon des critères objectifs, conférerait un droit différé et cessible comparable à une option et qu'un tel droit pourrait être négocié.

E. 8.2.1

Sous le titre marginal "prestations exclues du champ de l'impôt", l' art. 21 al. 2 ch. 19 let . e LTVA prévoit que sont exclues du champ de l'impôt "les opérations suivantes réalisées dans les domaines du marché monétaire et du marché des capitaux: les opérations (au comptant et à terme), y compris la négociation, portant sur les papiers-valeurs, sur les droits-valeurs et les dérivés ainsi que sur des parts de sociétés et d'autres associations; sont par contre imposables la garde et la gestion de papiers-valeurs, de droits-valeurs et dérivés et de parts (notamment les dépôts), y compris les placements fiduciaires".

E. 8.2.2

Dans le contexte d'une société sise en Suisse et dont le but consistait en l'achat d'arbres (tropicaux) et leur revente à des clients suisses et étrangers, le Tribunal fédéral avait à statuer sur le point de savoir si l' art. 21 al. 2 ch. 19 let . e LTVA était applicable à la relation contractuelle qui liait la contribuable à des investisseurs qui n'avaient aucun pouvoir de disposition économique (ni aucune position comparable à celle du propriétaire) et qui, en concluant un "contrat d'achat et de service", acquéraient des droits sur les recettes futures provenant de la vente du bois abattu et ce sans devoir ni pouvoir s'occuper des arbres en cause (cf. arrêt 2C_660/2020 du 8 novembre 2021 consid. 4.3).

Après avoir exclu l'existence d'une livraison de biens, le Tribunal fédéral a retenu que les clients de la contribuable en question investissaient dans des arbres et espéraient en tirer des bénéfices, de sorte que les caractéristiques du droit des marchés financiers étaient réunies. Ces clients recevaient en effet un ensemble de prestations qui leur conférait un droit sur la valeur ou sur les revenus futurs du bois abattu et investissaient leur argent dans un produit standardisé offert par la contribuable, étant précisé que ce produit était proposé à un grand nombre d'investisseurs aux mêmes conditions (et qui pouvait être transféré). En d'autres termes, il s'agissait de droits uniformisés et adaptés au commerce de masse, qui devaient être assimilés à des droits-valeurs dans le contexte de la TVA (arrêt précité, consid. 5.1 et 5.4.3).

E. 8.3

Sur cet aspect du litige, le Tribunal administratif fédéral a considéré que l'achat et la vente de droits de saillie ne présentaient pas les caractéristiques d'un instrument financier, en se référant notamment aux définitions figurant à l'art. 3 de la loi fédérale du 15 juin 2018 sur les services financiers (LSFin; RS 950.1). L'opération n'était pas structurée comme un produit financier et il n'existait pas de marché ouvert en vue d'effectuer des transactions. Il s'agissait de pures opérations d'achat et de revente de droits avec la présence d'intermédiaires et la recourante, qui profitait de son expérience dans le monde équin pour acquérir les droits de saillie auprès de propriétaires d'étalons, procédait ensuite à leur

commercialisation grâce à son argent mandaté dans l'hémisphère sud. Les juges précédents ont également retenu que l'avantage économique acquis par la recourante correspondait à la faculté d'obliger le syndicat des propriétaires de l'étalon à faire le nécessaire pour que le cheval fût en mesure de s'accoupler avec une jument, lorsque l'opération de monte devait intervenir.

E. 8.4

Ce raisonnement est conforme à l' art. 21 al. 2 ch. 19 let . e LTVA. En effet, contrairement à ce que soutient la recourante lorsqu'elle allègue que le droit de saillie aurait une valeur marchande évolutive et que le titulaire de ce droit pourrait lui-même le céder à un tiers de sorte qu'il existerait une "analogie fonctionnelle avec une option financière", les prestations en cause ne peuvent pas être assimilées à des opérations réalisées dans les domaines du marché monétaire ou du marché des capitaux. Il suffit en effet de constater que la recourante ne s'est pas vue proposer, dans le contexte de l'acquisition des droits en cause, d'investir son argent dans un produit (standardisé), lequel aurait été proposé à un grand nombre d'investisseurs ou encore qu'il s'agirait de droits uniformisés et adaptés au commerce de masse. Le grief est écarté.

E. 9

En définitive, en ayant confirmé que l'acquisition du droit de saillie par la recourante constituait une prestation de services soumise à l'impôt sur les acquisitions au sens de l' art. 45 al. 1 let. a LTVA , le Tribunal administratif fédéral a correctement appliqué le droit fédéral. Le recours est mal fondé.

E. 10

Les frais judiciaires sont mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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