

BVGer A-2800/2016 vom 27. Juni 2017

Bundesverwaltungsgericht, 2017-06-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2800_2016

FR: TAF A-2800/2016 du 27 juin 2017

IT: TAF A-2800/2016 del 27 giugno 2017

Regeste

Taxe sur la valeur ajoutée

Erwägungen

E. 1.1

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), cette juridiction connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal de céans en sa qualité de tribunal administratif ordinaire de la Confédération (art. 5 PA en relation avec l'art. 33 let. d LTAF, art. 32 LTAF a contrario et art. 1 al. 1 LTAF). La procédure est régie par la PA (cf. art. 81 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]), pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

E. 1.2

La recourante a participé à la procédure devant l'autorité inférieure, elle est directement touchée par la décision attaquée et elle a un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification. Elle a manifestement la qualité pour porter l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 48 al. 1 PA). La décision attaquée est datée du 4 avril 2016 et elle a été notifiée à la recourante le 5 avril 2016. Un délai compté par jours commence à courir le lendemain de sa communication (cf. art. 20 al. 1 PA). Posté le 5 mai 2016, le mémoire de de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Le recours répond aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). La recourante a en outre versé l'avance de frais requise en temps voulu (cf. art. 21 al. 3 PA). Ceci étant précisé, il y a lieu d'entrer en matière.

E. 1.3.1

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., Bâle 2013, n° 2.149 ; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd., Zurich/St-Gall 2016, n°1146 ss).

E. 1.3.2

Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation

juridique développée dans la décision entreprise (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.).

E. 1.3.3.1

La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA) et motiver leur recours (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a ; ATAF 2012/23 consid. 4, ATAF 2007/27 consid. 3.3 ; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd., Zurich/Bâle/Genève 2013, ch. 1135).

E. 1.3.3.2

Le principe de la libre appréciation des preuves est donc en particulier applicable, l'acceptation d'une preuve ne devant pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis (cf. art. 81 al. 3 LTVA ; au sujet de l'appréciation des preuves, cf. arrêt du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2.1 s. et arrêt du TAF A-4783/2015 du 20 février 2017 consid. 1.4). Des moyens de preuve indirects sont en conséquence admissibles (cf. Martin Kocher, in : *Commentaire LTVA*, art. 81 n° 33), l'audition de témoins étant cependant subsidiaire et constituant, en règle générale, l'exception (cf. art. 14 al. 1 PA ; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, *Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung*, 2010, § 10 n° 115 s.).

E. 1.3.4

Une fois les investigations requises terminées, et après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité se trouve à un carrefour : si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci (cf. arrêt du TF 2C_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.2 ; arrêt du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1). En revanche, si la conviction de l'autorité n'est pas acquise, elle doit résoudre le litige en appliquant les règles sur la répartition du fardeau de la preuve (cf. arrêt du TAF A-6120/2008 du 14 mai 2010 consid. 1.3.2 s. et les réf. citées ; Moser/Beusch/Kneubühler, *op.cit.*, 2e éd., Bâle 2013, ch. 3.149 ss).

E. 2

Le litige portant sur le droit de déduire l'impôt préalable grevant l'acquisition des deux oeuvres d'art litigieuses acquises par la recourante, il s'agit tout d'abord de rappeler les conditions matérielles de ce droit dans le cadre de l'activité entrepreneuriale au sens du droit de la TVA.

E. 2.1

Sous réserve des art. 29 et 33 LTVA, l'assujetti peut déduire, dans le cadre de son activité entrepreneuriale, l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé, pour autant qu'il prouve l'avoir réglé (art. 28 al. 1 let a et al. 4 LTVA ; cf. FF 2008 6277, 6324 ; cf. arrêt du TAF A-4090/2016 du 22 décembre 2016 consid. 5.1 ; Barbara

Henzen, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015 [ci-après : Commentaire LTVA], art. 28 n° 1). La délimitation entre l'activité entrepreneuriale et non entrepreneuriale revêt à cet égard une importance primordiale, le droit à la déduction étant principalement conditionné par l'affectation du bien ou du service à l'activité entrepreneuriale de l'assujetti (ATF 142 II 488 consid. 2.3.5 ; cf. Beat König, Die unternehmerische Tätigkeit als Voraussetzung des Vorsteuerabzuges, 2016, p. 21).

E. 2.2.1

D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral sur le droit à la déduction de l'impôt préalable, une activité non entrepreneuriale d'un assujetti ne doit pas être admise facilement (cf. ATF 142 II 488 ; arrêt du TF 2C_359/2016 du 4 octobre 2016 consid. 3.2.2). Sur le plan subjectif, une activité non entrepreneuriale se caractérise par le fait que l'unité en cause en tant que sujet de droit ne réalise soit pas du tout de recettes à partir de prestations ou, à tout le moins, qu'elles n'ont pas un caractère de permanence (cf. arrêt A-4090/2016 consid. 5.2). Sur le plan objectif, un tel domaine non entrepreneurial distinct n'existe pour le Tribunal fédéral que « si la séparation [du domaine entrepreneurial] peut être faite de manière suffisamment nette, que cela soit sur la base d'une activité séparée clairement reconnaissable de l'extérieur ou d'une finalité claire dérogeant à celle de l'activité entrepreneuriale » (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.3.3 avec réf. à Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, op. cit., § 7 n° 46 ff. ; cf. consid. 6.2 non publié de l'ATF 141 II 199 [= arrêt du TF 2C_781/2014 du 19 avril 2015], arrêt A-4090/2016 consid. 5.2).

E. 2.2.2

Selon le Tribunal fédéral, pour déterminer si les impôts préalables sont à rattacher à l'activité entrepreneuriale et, partant, sont déductibles, il convient d'analyser « si la charge grevée de l'impôt préalable ou l'investissement grevé de l'impôt préalable s'inscrit dans le concept général, c'est-à-dire correspond aux circonstances et se produit clairement dans le cadre général de l'activité entrepreneuriale de la personne assujettie concernée » (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.6.5 ; arrêt 2C_359/2016 consid. 3.2.2 s., arrêt A-4090/2016 consid. 5.2). La déduction de l'impôt préalable n'est ainsi pas admise pour les dépenses de luxe ou de représentation, dont l'acquisition intervient manifestement, en premier lieu, pour le bien-être des personnes actives dans les locaux considérés, c'est-à-dire sert à leur utilisation personnelle ou privée (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.6.4 s. ; sous l'ancien droit, cf. arrêt du TF 2C_814/2010 du 23 septembre 2011 consid. 8.2). Lors de l'examen de ce critère, le Tribunal fédéral fait appel à la pratique en matière d'imposition directe concernant la déduction des frais justifiée par l'usage commercial (selon l'art. 59 al. 1 et l'art. 58 al. 1 let. b de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11]). Tout ce qui, d'après une conception commerciale, appartient de bonne foi aux dépenses doit être reconnu comme justifié par l'usage commercial (cf. arrêt A-4090/2016 consid. 5.2). Tel est en principe le cas lorsque l'entreprise et le but lucratif qu'elle poursuit sont dans un lien causal avec la dépense, c'est-à-dire s'il existe un lien objectif avec l'activité entrepreneuriale (cf. arrêt A-4090/2016 consid. 5.2 et 7). Sur la question de l'affectation des prestations grevées de l'impôt préalable à l'activité entrepreneuriale au sens de l'art. 28 al. 1 LTVA, de nombreux éléments plaident, d'après la conception du Tribunal fédéral, en faveur d'une synchronisation de la pratique en matière de taxe sur la valeur ajoutée avec celle appliquée en matière d'imposition directe (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.6.8 s. ; arrêt A-4090/2016

consid. 5.2). Dans cette dernière matière, comme dans l'imposition indirecte, il convient donc désormais d'opter pour une appréciation économique du critère de la justification par l'usage commercial, respectivement de l'activité entrepreneuriale (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.6.7 et arrêt 2C_359/2016 consid. 3.2.2).

E. 2.2.3

En outre, la Haute Cour rappelle que l'administration fiscale et les tribunaux ne peuvent s'immiscer qu'avec retenue dans la marge d'appréciation concédée aux entreprises (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.6.9 et 3.7.5 ; arrêt A-4090/2016 consid. 5.2). Par contre, si dans le cas individuel et en considération de l'ensemble des circonstances, le cadre de ce qui est qualitativement et quantitativement raisonnable est clairement dépassé, il y a, en règle générale, lieu de retenir que le surplus représente un placement reposant sur des motifs personnels et se situant donc en dehors du cadre de l'activité entrepreneuriale (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.7.5 ; arrêt A-4090/2016 consid. 5.2). Selon le Tribunal fédéral, le critère qualitatif se rapporte à l'aménagement usuel des locaux commerciaux (übliche Ausstattung der Geschäftsräume), tandis que le critère quantitatif s'intéresse à la mesure dans laquelle l'acquisition d'objets peut être considérée comme s'inscrivant dans le cadre de l'activité entrepreneuriale (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.7.3).

E. 2.2.4

Rappelons enfin que, conformément à la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral (cf. arrêt A-4090/2016 du 22 décembre 2016 consid. 5.3 et arrêt du TAF A-1382/2015 du 11 août 2015 consid. 6.3 ; cf. ég. König, op. cit., p. 57 ss et 69 ss), le domaine entrepreneurial et, le cas échéant, non entrepreneurial d'un assujetti peuvent en tout cas être dissociés clairement et nettement lorsque : a) il existe un domaine d'activité qui, matériellement, territorialement et temporellement, respectivement d'un point de vue économique, factuel ou fonctionnel pourrait utilement exister de façon autonome et, b) ce domaine d'activité n'est pas orienté vers la réalisation durable de recettes à partir de prestations et qu'il ne sert pas non plus indirectement une activité entrepreneuriale, respectivement orientée vers la réalisation de recettes à partir de prestations ayant un caractère de permanence.

E. 2.3

Cela dit, l'examen de l'activité entrepreneuriale exige une analyse globale au cas par cas et en fonction d'éléments concrets. Il reste en effet difficile de donner une définition exhaustive de ce qui doit ou non être considéré comme entrepreneurial (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.6.5 et 3.7.2 ; arrêt A-4090/2016 consid. 5.2 et 10.2). De même, il manque un étalon général pour les aspects qualitatifs et quantitatifs (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.7.4), de sorte que la notion d'« activité entrepreneuriale » au sens de la TVA et celle de « justifiée par l'usage commercial » au sens de l'imposition directe reposent, pour l'essentiel, sur le même fondement économique (cf. ATF 142 II 488 consid. 3.7.2).

E. 3

En l'espèce, se pose la question de savoir si la recourante a le droit de déduire la TVA ayant grevé l'acquisition des deux oeuvres d'art litigieuses, étant précisé que la décision attaquée concerne à cet égard la période de janvier à décembre 2012 (cf. résultat du contrôle du 1er mai 2015). Pour ce faire, la Cour de céans examinera les différents critères du droit à la déduction de l'impôt préalable, tels qu'ils ressortent de la jurisprudence du Tribunal fédéral (consid. 3.1). Elle procédera ensuite à une analyse globale de la destination des deux oeuvres, à la lumière des circonstances concrètes du cas d'espèce (consid. 3.2). La

pertinence du critère géographique sera finalement examinée (consid. 3.3).

E. 3.1.1

L'examen du critère qualitatif conduit tout d'abord la Cour de céans à examiner si l'acquisition des deux oeuvres d'art s'inscrit raisonnablement dans l'aménagement usuel de l'entreprise considérée (consid. 2.2.3). Dans le cadre de cette analyse, il y a lieu d'observer la branche d'activité de l'assujettie.

E. 3.1.1.1

La recourante étant active dans la commercialisation de produits cosmétiques de luxe, on ne saurait nier qu'un aménagement agréable et cossu des locaux sert raisonnablement à promouvoir une image positive et sérieuse de l'entreprise. On imagine mal, en effet, que l'assujettie puisse recevoir des distributeurs - actuels ou potentiels - dans un environnement dépourvu ou mal décoré, surtout si les locaux sont sis dans une zone industrielle, vouée à l'hébergement d'entreprises (cf. décision attaquée, p. 6). En l'occurrence, comme le rappelle la recourante, il est utile que ses locaux puissent offrir une image conforme au secteur d'activité en cause afin d'inspirer confiance aux distributeurs (mémoire de recours, p. 13).

E. 3.1.1.2

Les photographies remises par la recourante dans le cadre de la procédure devant l'autorité inférieure indiquent en outre une intégration de la première oeuvre en cause parmi les produits exposés (annexes au courrier du 9 novembre 2015). Quant à la seconde, on notera, en arrière-plan, la présence d'un tableau dont la palette de couleurs foncées n'est pas sans rappeler celle de cette oeuvre (annexe au courrier du 9 novembre 2015). Il n'appartient cependant pas au Tribunal de céans de vérifier l'adéquation de cet agencement. Sous l'angle qualitatif, le fait que les oeuvres en question s'intègrent dans le concept général de l'assujettie et des produits commercialisés constitue néanmoins un indice du caractère raisonnable de leur acquisition.

E. 3.1.1.3

Au surplus, la situation de l'assujettie n'est pas comparable à celle où la déduction de l'impôt préalable est sollicitée pour des dépenses de luxe dont l'acquisition interviendrait manifestement et en premier lieu pour une utilisation personnelle ou privée (consid. 2.2.2). L'assujettie n'a pas effectué une dépense purement somptuaire, mais aménagé ses locaux de manière à les rendre attrayants et agréables pour les distributeurs acquis ou potentiels. Le montant de l'acquisition des deux oeuvres (Fr. 40'000.- TVA comprise), ainsi que de l'impôt préalable y relatif (Fr. 2'963.-), restent somme toute raisonnables pour une entreprise qui emploie quatre personnes et livre ses produits à des distributeurs en Suisse et à l'étranger (décision attaquée, p. 7). De l'avis de la Cour de céans, les deux oeuvres d'art s'inscrivent donc dans l'agencement raisonnable et usuel des locaux d'une entreprise telle que celle de l'assujettie. Le critère qualitatif est ainsi respecté, de sorte qu'à l'aune de celui-ci, il sied de considérer que l'acquisition des deux oeuvres d'art litigieuses s'inscrit dans le cadre de l'activité entrepreneuriale.

E. 3.1.2

Quant à l'examen du critère quantitatif, il conduit ensuite le Tribunal de céans à examiner, non plus si l'acquisition est raisonnable et usuelle (consid. 3.1.1), mais dans quelle mesure quantitative l'acquisition des oeuvres d'art s'inscrit dans le cadre de l'activité entrepreneuriale de l'assujettie.

E. 3.1.2.1

A cet égard, l'assujettie a indiqué, pièces à l'appui, recevoir des distributeurs dans ses locaux (mémoire de recours, pièces 10 à 12). Il ne ressort pas des éléments du dossier que les locaux seraient exclusivement accessibles ou uniquement fréquentés par du personnel « interne ». La présence d'employés (quatre personnes pour la recourante, une autre personne certes occupée par C. _____ Sàrl [cf. décision attaquée, p. 6]) démontre plutôt une activité entrepreneuriale effective de l'assujettie dans les locaux. Ainsi, même à supposer que les visites de distributeurs soient effectivement rares (cf. décision attaquée, p. 7), cela n'empêche pas qu'il existe ou qu'il puisse exister un lien entre l'acquisition des deux oeuvres d'art litigieuses et l'activité entrepreneuriale de l'assujettie.

E. 3.1.2.2

En outre, le fait que les oeuvres litigieuses aient été prêtés à la Galerie (...) n'est pas déterminant et ce, que le prêt en question soit intervenu, ou non, à titre onéreux, ce qui peut rester ouvert. Rien n'indique d'ailleurs que la Galerie (...), à laquelle ont été remises les oeuvres en 2015, entretiendrait des liens étroits avec l'assujettie. L'acquisition des oeuvres en 2012 auprès de la société B. _____ SA, exploitante de ladite Galerie, n'y change rien. La seule mention, sur la facture des oeuvres « prix exceptionnel, remise confidentielle déduite » (mémoire de recours, pièce 13), ne suffit pas non plus à retenir l'existence de liens étroits. D'après les éléments du dossier, le prêt n'a d'ailleurs eu lieu qu'une seule fois, de surcroît hors de la période fiscale concernée. Il s'agit ainsi de constater que l'acquisition des oeuvres d'art litigieuses, faute de dépasser clairement ce qui est aussi quantitativement raisonnable, ne représente pas, de l'avis de la Cour de céans, un placement s'expliquant par des prétentions personnelles. Dit autrement, sous l'angle du critère quantitatif également, l'acquisition des oeuvres en cause s'inscrit raisonnablement dans le cadre de l'activité entrepreneuriale de l'assujettie.

E. 3.1.3

C'est également le lieu de rappeler que les organes de l'entreprise disposent, comme on l'a vu (consid. 2.2.3), d'une grande marge d'appréciation dans leurs choix entrepreneuriaux.

E. 3.1.3.1

En premier lieu, il s'impose de relever que les affirmations de l'autorité inférieure en lien avec les locaux de l'assujettie tranchent avec la retenue exigée (décision attaquée, p. 6). Dans la détermination de l'affectation des prestations grevées de l'impôt préalable à l'activité entrepreneuriale, l'autorité excède en principe son pouvoir d'appréciation si elle se fonde sur l'état et la situation des locaux de l'assujettie pour justifier, le cas échéant, un refus de la déduction de l'impôt préalable. Fondamentalement, l'usage concret par l'assujetti des prestations en amont n'est pas relevant, pour autant que celles-ci soient intervenues dans le cadre de l'activité entrepreneuriale, ce qui suppose une analyse globale (consid. 2.3). Peu importe, donc, qu'au moment du contrôle, les deux oeuvres d'art aient été, le cas échéant, agencées ou placées d'une manière que l'administration estime inadéquate ou même qu'elles aient été absentes des locaux (cf. décision attaquée, p. 5 s.).

E. 3.1.3.2

On rappellera à ce propos que l'assujettie a expliqué, pièces à l'appui, les raisons de dite absence des oeuvres d'art litigieuses (mémoire de recours, p. 7 et courrier du 9 novembre 2015). Toutefois, son exposé n'est pas directement déterminant pour l'issue du litige,

puisque'il ne concerne pas les périodes fiscales litigieuses. Compte tenu de l'objet du litige, seule reste déterminante la destination des oeuvres au moment de leur acquisition en février 2012. L'autorité inférieure n'écarte pas, du reste, la possibilité que les oeuvres se soient trouvées dans les locaux de l'assujettie dès leur acquisition, sans que l'on puisse toutefois déterminer avec une certitude totale si ses considérations concernent ou non la période fiscale litigieuse (décision attaquée, p. 5 s.). Comme nous le verrons (consid. 3.2), l'affectation à l'activité entrepreneuriale résulte de toute manière d'autres éléments encore. Ce qui précède conduit finalement la Cour de céans à considérer que l'autorité inférieure s'est indûment immiscée dans la liberté d'appréciation des organes de l'assujettie, en considérant également, d'une part, que ses locaux ne sont pas destinés à accueillir des distributeurs et, d'autre part, pour en tirer la conclusion que l'acquisition des deux oeuvres d'art ne visait pas à servir son activité entrepreneuriale (décision attaquée, p. 6 s.). La marge d'appréciation que la LTVA concède aux assujettis a dès lors été limitée d'une façon contraire au droit.

E. 3.1.4

Concernant ensuite la notion d'« activité entrepreneuriale », il sied de relever que la séparation entre l'imposition directe et le droit de la TVA n'est plus aussi catégorique (consid. 2.2.2) que ne paraît le considérer l'AFC (décision attaquée, p. 5). Il appartient par conséquent à la Cour de céans d'examiner encore si l'acquisition des deux oeuvres d'art constitue raisonnablement et de bonne foi une dépense justifiée par l'usage commercial, respectivement par l'activité entrepreneuriale au sens du droit de la TVA. Autrement dit, il y a donc lieu de vérifier si, en l'occurrence, il existe un lien causal objectif entre l'acquisition des deux oeuvres d'art litigieuses et l'activité entrepreneuriale de l'assujettie.

E. 3.1.4.1

La décoration de locaux commerciaux vise, à cet égard, la mise en confiance des clients en vue de la poursuite et de l'amélioration, en dernier lieu, du chiffre d'affaires. De bonne foi, il n'apparaît pas déraisonnable et pas contraire à l'usage commercial que l'assujettie assume certaines dépenses pour mettre en valeur sa situation et les produits commercialisés, ce dans le but de créer un climat d'affaires et de négociation propre à convaincre les distributeurs (mémoire de recours, p. 3 s.).

E. 3.1.4.2

A vrai dire, du point de vue de l'assujettie ici concernée, ces dépenses paraissent même d'autant plus justifiées que ses locaux sont sis dans une zone industrielle vouée à l'hébergement d'entreprises (décision attaquée, p. 6), étant précisé que le choix - et le risque - de la situation des locaux demeure, en principe entièrement, dans le chef du contribuable. Le contenu de cette marge d'appréciation réside dans le fait qu'il revient à l'assujettie sous réserve d'abus de décider en particulier du montant et de l'étendue des dépenses qu'elle souhaite assumer dans ses choix entrepreneuriaux, qu'ils soient ou non couronnés de succès. Vu ce qui précède, la Cour de céans considère que les dépenses assumées par l'assujettie en lien avec l'acquisition des deux oeuvres d'art litigieuses, soit Fr. 40'000.- (TVA comprise), correspondent raisonnablement et de bonne foi aux dépenses justifiées par l'usage commercial. Cette règle de principe fixe seulement des limites objectives à la marge d'appréciation de l'assujettie, mais ne doit en aucun cas avoir pour conséquence de la diriger. Dit autrement, une certaine retenue s'impose également ici aux autorités.

E. 3.1.5

Enfin, dans le prolongement du rapprochement entre l'imposition directe et l'imposition indirecte quant à la nécessité d'une appréciation économique (consid. 2.3), le Tribunal fédéral a rappelé, nous l'avons vu (consid. 2.2.2), la nécessité d'examiner si l'acquisition grevée de l'impôt préalable s'inscrit dans le concept général de l'entreprise. Il reste difficile de définir exhaustivement les contours de la notion de concept général de l'entreprise, lesquels dépendent inévitablement d'une analyse globale, faite sur la base des circonstances concrètes du cas particulier (consid. 2.3). Cela dit, il y a lieu de garder à l'esprit qu'une activité non-entrepreneuriale de l'assujettie ne doit pas être admise facilement (consid. 2.2.1). Les considérations de la recourante quant à l'utilisation des locaux pour la réception de distributeurs et, potentiellement, à des fins également publicitaires (cf. mémoire de recours, p. 3) suffisent, à première vue, à retenir un rattachement correspondant aux circonstances et s'inscrivant clairement dans le cadre de l'activité entrepreneuriale générale. Ceci dit, la Cour de céans doit encore procéder à une analyse globale. Sous cet angle, et compte tenu du cas d'espèce, il y a lieu d'observer non seulement les critères exposés ci-dessus (consid. 3.1), mais également les autres éléments du dossier à disposition (consid. 3.2).

E. 3.2.1

Dans l'analyse globale qu'il convient d'entreprendre, il y a tout d'abord lieu d'observer que l'assujettie est une société anonyme de droit suisse constituée sous forme de holding. L'acquisition d'oeuvres d'art ne s'inscrit pas dans son activité commerciale traditionnelle qui est l'acquisition, la détention et l'aliénation de participations (cf. art. 9 OTVA ; cf. art. 29 al. 4 LTVA). Le seul fait que l'activité de holding de la recourante soit, en tant que telle, entrepreneuriale ne suffit cependant pas à admettre - pour ainsi dire abstraitement - une déduction de l'impôt préalable (arrêt A-4090/2016 consid. 10.2). En présence d'une holding, il s'agit en effet d'être plus vigilant, son but traditionnel n'impliquant pas nécessairement la réception de clients en ses locaux. Dit autrement, la conclusion de l'affectation des oeuvres d'art à l'activité entrepreneuriale reste alors plus difficile et exige dès lors une certaine circonspection de la part des autorités. Dans le cas présent, le but statutaire de la recourante est cependant défini largement et intègre, en particulier, la « commercialisation et gestion de produits » (art. 2 statuts A. _____ SA). L'administration ne conteste pas, du reste, que l'assujettie déploie largement ses activités (décision attaquée, p. 6 s.). Partant, le fait que l'assujettie soit une société holding ne s'oppose pas, dans le cas présent, au fait d'envisager la possibilité de la déduction de l'impôt préalable en lien avec l'acquisition de deux oeuvres d'art destinées à l'aménagement de ses locaux.

E. 3.2.2

Par ailleurs, l'assujettie reçoit dans ses locaux des distributeurs qui constituent sa clientèle, le cas échéant potentielle (mémoire de recours, p. 3 s. et 13, ainsi que pièce n°10). Les principaux distributeurs de la recourante sont sis au (...), au (...), en (...), au (...) et en (...) (courrier du 18 mars 2016). Sans l'exclure, l'administration considère que le passage de visiteurs dans les locaux de (...) est rare et ne justifie pas l'achat des oeuvres (décision, p. 7). D'après l'administration, les livraisons à l'étranger représenteraient ainsi la majorité des affaires de l'assujettie et les ventes se dérouleraient principalement entre entreprises appartenant en tout ou en partie aux époux S. Sur le territoire suisse, les ventes seraient pour l'essentiel réalisées avec R. _____ Sàrl (décision attaquée, p. 7). Preuves à l'appui, la recourante a indiqué (cf. mémoire de recours, pièces 10 ss) qu'elle recevait ou entendait recevoir des clients étrangers dans ses locaux à (...) (mémoire de recours, p. 3 s. et 13). Elle

n'a, en revanche, mentionné la réception d'aucun client suisse, mais insisté sur le fait qu'elle vend des produits (crèmes) fabriqués en Suisse à des distributeurs situés au (...) (mémoire de recours, p. 3). La recourante vise, en outre, l'élargissement de ses activités vers des distributeurs chinois (mémoire de recours, pièces 10 à 12). Ainsi, les locaux de l'assujettie servent manifestement à l'exercice de son activité entrepreneuriale. Le fait que la majorité des distributeurs viennent de l'étranger constitue précisément un indice que, pour leur éventuelle réception, la présentation et l'aménagement des locaux sont importants.

E. 3.2.3

L'administration relève ensuite que « sur le territoire suisse, les ventes sont pour l'essentiel réalisées avec R. _____ Sàrl, dont les époux S. sont les associés (directement ou par le biais de I. _____ SAL) » (décision attaquée, p. 7). Par conséquent, « les ventes, qui se déroulent entre entreprises appartenant en tout ou partie à M. et Mme S., ne sauraient être influencées par un quelconque décor et ne justifient donc pas l'acquisition d'oeuvres d'art ». L'argument - au surplus non suffisamment démontré (décision attaquée, p. 7) - n'emporte pas la conviction du Tribunal de céans. Il confirme bien plus que l'assujettie déploie effectivement une activité entrepreneuriale en Suisse. Au demeurant, l'analyse doit porter sur l'affectation des deux oeuvres d'art à l'activité entrepreneuriale de la seule assujettie concernée par la procédure. Or, tant la décision attaquée que le rapport de contrôle mentionnent la vente, par l'assujettie, de produits à des distributeurs suisses et à l'étranger, ainsi qu'à R. _____ Sàrl pour les produits destinés aux pays (...) (décision attaquée, p. 7 et compléments au rapport de révision du 1er mai 2015, p. 1). Compte tenu du fait que l'autorité inférieure a par ailleurs reconnu que l'activité de l'assujettie était entièrement entrepreneuriale (courrier du 23 janvier 2017), seul est déterminant le fait qu'elle emploie ou puisse employer ses locaux en vue de recevoir des distributeurs. Vu ce qui précède, en lien avec la commercialisation des produits, la Cour de céans retient en définitive qu'il existe des éléments suffisants pour reconnaître l'existence d'une activité entrepreneuriale propre à fonder la possibilité, pour l'assujettie, de déduire l'impôt préalable lors de l'acquisition des deux oeuvres d'art litigieuses.

E. 3.2.4

Les photographies produites en procédure par la recourante (annexe au courrier du 9 novembre 2005), auxquelles s'est également référée l'AFC (décision attaquée, p. 6), confirment, si besoin est, l'intégration des deux oeuvres d'art dans les locaux de l'assujettie, sans que l'on puisse, il est vrai, dater ces clichés. La présence desdites oeuvres reste cependant confortée par l'intitulé et le destinataire de la facture du 28 février 2012, établie au nom d'A. _____ SA à ses locaux à (...), ainsi que le bon de livraison signé en date du 14 mars 2012, également destiné à l'assujettie, à la même adresse. Le contrat de prêt du 13 avril 2015, certes établi en dehors de la période fiscale dont est litige et signé par M. S., a néanmoins été conclu pour le compte de la recourante. Par courrier du 9 novembre 2015, et comme annoncé dans son courrier du 3 août 2015, la recourante a par ailleurs confirmé le retour des deux oeuvres dans ses locaux (dossier AFC, pièce 5). De l'avis du Tribunal de céans, ces éléments démontrent que l'assujettie a acquis les oeuvres en février 2012 dans l'intention de décorer et d'orner ses locaux utilisés pour son activité entrepreneuriale.

E. 3.2.5

La décision attaquée indique encore (décision attaquée, p. 6 s.) que Mme S. est mentionnée comme personne de contact sur la facture d'achat au moment de l'acquisition des oeuvres en

février 2012 (consid. 3.2.5.1), que lors de la finalisation du prêt, la Galerie (...) s'est adressée à M. S. en utilisant les termes « Cher Monsieur, cher collectionneur » (consid. 3.2.5.2) et que la présentation des oeuvres à la Galerie a été faite comme appartenant à une collection privée (consid. 3.2.5.3). Il est également dit que les époux S. étaient domiciliés à l'étranger au moment de l'acquisition des deux oeuvres d'art litigieuses (consid. 3.2.5.4). L'AFC tire de ces faits la conclusion que les lesdites oeuvres ont été acquises à titre privé et il convient de s'arrêter sur ces arguments.

E. 3.2.5.1

Au moment de l'acquisition des deux oeuvres d'art en février 2012, Mme S. n'était certes pas administratrice de la société. L'AFC rappelle qu'elle n'en était pas employée (décision attaquée, p. 7). La recourante précise, qu'en 2012, Mme S. était déjà impliquée dans les affaires de l'assujettie. Elle relève que la formation de décoratrice d'intérieur de Mme S. - non démontrée directement - expliquait qu'elle soit présente au moment de la livraison dans les locaux de l'assujettie (mémoire de recours, p. 4). Le bon de livraison du 14 mars 2012 reste à cet égard établi au nom de l'assujettie, sans que l'on puisse cependant déterminer qui a finalement signé le bon en tant que « client » de la Galerie au moment de la réception (mémoire de recours, pièce 14). La Cour de céans considère qu'il existe dès lors des éléments suffisants pour retenir une acquisition entrepreneuriale et non privée des deux oeuvres d'art par l'assujettie. En effet, alors même que la présence des oeuvres d'art dans les locaux dès février 2012 n'est pas formellement contestée par l'AFC (décision attaquée, p. 5), on ne s'explique pas pourquoi lesdites oeuvres auraient été entreposées, dans l'hypothèse d'une acquisition privée, dans les locaux commerciaux de l'assujettie plutôt qu'au domicile des administrateurs. Il n'est d'ailleurs pas insolite ou inhabituel qu'une personne proche d'un administrateur le remplace ou l'aide dans l'exécution de tâches courantes de l'assujettie, à l'instar de la réception d'une livraison dans ses locaux.

E. 3.2.5.2

La mention « Cher Monsieur, cher collectionneur » en introduction au courrier du 13 avril 2015 de la Galerie à l'intention d'A. _____ SA ne suffit pas non plus à remettre en doute l'acquisition entrepreneuriale des deux oeuvres litigieuses. Comme le relève à juste titre la recourante, cette mention constitue une formulation standardisée (mémoire de recours, p. 11) ou, à tout le moins, d'usage. L'on ne saurait d'ailleurs accorder trop de crédit à cet élément littéral pris isolément, intervenu plus de trois ans après l'acquisition des oeuvres, pour conclure à une acquisition privée en février 2012. Il ressort bien plus du courrier du 13 avril 2015 que, d'une part, les oeuvres étaient alors effectivement dans les locaux de la recourante à (...) au moment de leur remise à la Galerie (mémoire de recours, pièce 16, § 3) et que, d'autre part, la Galerie a adressé son envoi à la recourante, mais par l'entremise de son administrateur, ce qui n'est pas exceptionnel au point que le Tribunal de céans en viendrait à douter de la bonne foi de l'assujettie. Il résulte de ce qui précède que la mention particulière figurant en introduction du courrier du 13 avril 2015 n'est pas propre à ébranler la conviction de la Cour de céans quant à l'affectation à l'activité entrepreneuriale des deux oeuvres litigieuses.

E. 3.2.5.3

Quant à la mention d'appartenance à une collection privée figurant sur le descriptif accompagnant l'exposition des oeuvres, elle ne démontre pas davantage une affectation privée des deux oeuvres (décision attaquée, p. 7). Hormis le fait que l'élément porte sur un

fait externe à la période fiscale litigieuse, l'administration ne peut en tirer aucun argument quant à leur affectation au moment de l'acquisition. L'intérêt entrepreneurial, notamment publicitaire, de l'assujettie ne se limite d'ailleurs pas aux seuls visiteurs de l'exposition qui demanderaient l'identité du propriétaire des oeuvres. Il s'étend à d'autres entreprises, y compris celles qui appartiennent à un domaine d'activité différent, à l'instar de la Galerie. D'après les informations de la recourante (courrier du 18 mars 2016 [dossier AFC, pièce 9]), auxquelles l'AFC a reconnu une certaine portée (décision attaquée, p. 7), l'information sur l'appartenance pouvait être fournie oralement aux visiteurs qui en faisaient la demande. La référence à une « collection privée » ne signifie pas que les oeuvres n'ont pas été acquises à des fins entrepreneuriales par l'assujettie. Pour les personnes intéressées, cela indique seulement qu'elles ne proviennent pas d'une collection publique, c'est-à-dire que lesdites oeuvres n'appartiennent pas à l'état mais à une personne privée. Dès lors, cet élément ne permet de tirer aucune conclusion quant à l'affectation des deux oeuvres à l'activité entrepreneuriale de la recourante au moment de leur acquisition. Vu ce qui précède, le Tribunal de céans estime donc que la mention d'appartenance à une collection privée des deux oeuvres d'art litigieuses lors de leur exposition ne suffit pas à remettre en doute leur acquisition en vue d'une affectation à l'activité entrepreneuriale de l'assujettie.

E. 3.2.5.4

Enfin, le domicile des époux S. à l'étranger au moment de l'acquisition des oeuvres d'art par l'assujettie en février 2012 ne constitue pas non plus un élément allant dans le sens d'une acquisition privée (décision attaquée p. 6 : « tous deux domiciliés au (...) »). La recourante est l'assujettie et, en tant que telle, a une existence propre. Le constat d'un domicile à l'étranger de l'administrateur semble au contraire plutôt indiquer que l'acquisition s'inscrivait bien dans le domaine entrepreneurial de l'assujettie. On peinerait de toute manière à saisir le lien immédiat qui existerait ici entre la détermination de l'affectation de la prestation grevée de l'impôt préalable et le domicile à l'étranger d'un administrateur au moment de l'acquisition. Le changement ultérieur de domicile n'ébranle pas la conviction de la Cour de céans, dans la mesure où il n'est pas établi que les deux oeuvres d'art auraient été - hormis leur prêt durant l'année 2015 - gardées à l'extérieur des locaux de l'assujettie suite à leur acquisition. Vu ce qui précède, le domicile à l'étranger des administrateurs actuels au moment de l'acquisition des deux oeuvres ne permet pas de retenir qu'elles auraient été affectées à une activité non entrepreneuriale de la recourante.

E. 3.3

Il reste à vérifier la pertinence du critère géographique que retient l'autorité inférieure, en lien avec l'analyse de la situation et de l'aménagement des locaux de l'assujettie, pour en déduire une affectation non entrepreneuriale des deux oeuvres d'art litigieuses (décision attaquée, p. 6 s.).

E. 3.3.1

Le critère géographique, amené par l'AFC, doit être distingué des critères qualitatifs et quantitatifs. Le premier porte sur un état de fait physique, l'environnement et l'état des locaux (au sens large), nécessairement appréhendé subjectivement. Les seconds impliquent un jugement à caractère normatif et objectif sur l'adéquation d'une dépense par rapport à l'usage commercial, respectivement l'activité entrepreneuriale. Seuls ces deux critères spécifiques ont été retenus par le Tribunal fédéral (consid. 2.2.3) et il n'y a pas de raisons, en soi, d'y ajouter théoriquement un troisième critère non décidé par la Haute Cour.

E. 3.3.2

En tout cas, l'examen de la géographie des lieux n'est en principe pas pertinent, dans la mesure où il revient à s'immiscer dans la marge d'appréciation et les choix entrepreneuriaux de l'assujettie (consid. 2.2.3). Le recours à ce critère pourrait effectivement conduire à une inégalité de traitement entre assujettis en fonction de la situation de leurs locaux (mémoire de recours, p. 9 et 14). En le suivant strictement, les assujettis dont les locaux seraient sis dans des endroits privilégiés pourraient, en effet, plus facilement obtenir le droit à la déduction de l'impôt préalable, au motif que leurs locaux seraient plus « adaptés » à l'exercice d'une activité entrepreneuriale, conséquence qui n'est pas acceptable.

E. 3.3.3

Il résulte de ce qui précède que l'examen externe, portant sur l'environnement immédiat et le voisinage des locaux de l'assujettie et l'examen interne, concernant leur état intérieur, ne sont pas déterminants dans la qualification de la destination des prestations acquises et grevées de l'impôt préalable. La décision quant à la situation des locaux et de leur aménagement revient à l'assujettie, dans les limites de la loi, et il serait contraire au droit de la TVA de refuser la déduction de l'impôt préalable pour ces motifs. Pour retenir l'affectation des oeuvres à l'activité privée, on ne saurait donc en particulier partir du constat que les locaux de la recourante contiennent une kitchenette ouverte sur une réception et une petite pièce d'exposition borgne (décision attaquée, p. 6 s. et mémoire de recours, p. 17).

E. 3.4

L'examen de l'ensemble des critères (consid. 3.1), de même qu'une appréciation globale (consid. 3.2) ainsi que le rejet du critère géographique (consid. 3.3), amènent la Cour de céans à considérer que l'acquisition en février 2012 des deux oeuvres d'art soumise à l'impôt préalable - impôt dont le paiement à l'aliénateur n'est pas contesté - doit être considérée comme intervenue dans le cadre de l'activité entrepreneuriale de l'assujettie. Partant, il y a lieu d'autoriser l'assujettie à déduire l'impôt préalable grevant cette acquisition.

E. 4

Le recours de l'assujettie est par conséquent admis.

E. 4.1

Il y a lieu de reconnaître à la recourante la possibilité de déduire l'impôt préalable en lien avec l'acquisition des oeuvres d'art litigieuses pour la période fiscale 2012, soit Fr. 2'963.-. Par conséquent, la différence entre l'impôt dû et l'impôt déclaré que peut faire valoir l'AFC pour cette période est de Fr. 925.-, ce qui conduit à un total de correction de l'impôt en faveur de l'AFC de Fr. 3'744.- (Fr. 962.- + Fr. 1'009.- + Fr. 925.- + Fr. 848. -), montant payé le 11 août 2015 par la recourante.

E. 4.2

Par appréciation anticipée des preuves (consid. 1.3.4), dans la mesure où le dossier est complet, l'état de fait suffisamment établi et la conviction du Tribunal de céans acquise, la demande implicite d'audition de témoins de la recourante devient sans objet (mémoire de recours, p. 4). Compte tenu de l'absence de doute, les développements des deux parties relatifs au fardeau de la preuve n'ont en outre plus à être examinés (consid. 1.3.4).

E. 5.1

Vu l'admission du recours, les frais de procédure sont laissés à la charge de l'Etat (art. 63 al. 1 et 2 PA). L'avance de frais de Fr. 700.- versée par la recourante lui sera restituée dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire.

E. 5.2

L'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés par le litige (art. 64 al. 1 PA ; cf. ég. art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). A défaut d'un éventuel décompte remis par la partie concernée, l'indemnité est fixée sur la base du dossier (art. 14 al. 2 FITAF). Selon la pratique du Tribunal de céans, les notes d'honoraires ne sont pas collectées d'office et il convient donc, en l'occurrence, de fixer l'indemnité due à la recourante sur la base du dossier (arrêt du TAF A-7273/2015 du 3 décembre 2015 consid. 7). En l'occurrence, au vu de la nature de la cause et de son degré de complexité, de l'écriture de recours et de la réplique, l'indemnité de dépens allouée à la recourante est arrêtée à Fr. 1'050.-. Ce montant est à charge de l'autorité inférieure. (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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