Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-7273/2015

Arrêt du 3 décembre 2015

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Daniel Riedo, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

A._____ SA,
représenté par
Messieurs Nicolas Buchel et Jacques Pittet, avocats,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
autorité inférieure.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); prestations en relation avec un bien immobilier; période du 1er trimestre 2006 au 4e trimestre 2009.

Vu

la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) du 6 décembre 2012,

le recours déposé par A._____ SA (ci-après : la recourante) contre cette décision le 25 janvier 2013,

l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-412/2013 du 4 septembre 2014 par lequel le recours a été rejeté,

l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 par lequel l'arrêt du Tribunal administratif fédéral a été annulé et la cause renvoyée à celui-ci pour nouvelle décision,

et considérant

1.
que le litige porte sur les prestations que la recourante a fournies à deux sociétés basées en Suisse, B._____ SA (ci-après : la Société 2) et C._____ SA (ci-après : la Société 3), concernant deux hôtels sis au Qatar,

que l'autorité inférieure a considéré que ces prestations étaient soumises à la TVA,

que la recourante conteste ce point de vue, estimant qu'il s'agit de prestations liées à un immeuble sis à l'étranger,

que ces prestations ne seraient dès lors pas imposables,

que, dans son arrêt du 4 septembre 2014, le Tribunal administratif fédéral a rejeté ce grief, invoquant la théorie des stades,

qu'ainsi, les prestations litigieuses n'ayant pas été fournies aux propriétaires des hôtels directement, mais aux mandataires suisses de ceux-ci (les Sociétés 2 et 3), elles ne pouvaient être tenues pour des prestations faites en lien avec des immeubles sis à l'étranger,

que, dès lors, elles étaient imposables,

que, dans son arrêt du 2 novembre 2015, le Tribunal fédéral a repoussé, en ce qui concerne le cas présent, l'application de la théorie des stades défendue par le Tribunal de céans,

qu'autrement dit, il a réfuté l'idée que seule les prestations fournies aux propriétaires des hôtels directement eussent pu prétendre à la qualification de prestations liées à un immeuble sis à l'étranger,

qu'il a au contraire considéré que les prestations litigieuses devaient être analysées pour elles-mêmes, en fonction de leur contenu (cf. consid. 5 et 7.1 de l'arrêt de renvoi),

que, dans ces circonstances, les éléments de fait à examiner et la manière d'appliquer le droit à ces faits changent radicalement,

que, cela étant, le Tribunal fédéral a donné diverses indications sur la manière dont la question du lien entre une prestation et un immeuble devait être résolue (cf. consid. 6.1 ss de l'arrêt de renvoi),

que, plus particulièrement, il a déclaré que la notion de prestations de services en relation avec un bien immobilier, au sens de l'art. 14 al. 2 let. a aLTVA, appelait une conception restrictive, en ce sens que le lien entre l'immeuble et la prestation devait être caractérisé, respectivement que l'immeuble devait constituer un élément central et indispensable de la prestation en cause (cf. consid. 6.5 de l'arrêt de renvoi),

que, de surcroît, le Tribunal fédéral a estimé que, contrairement à ce qui avait été retenu jusqu'ici par le Tribunal administratif fédéral, le principe de la libre appréciation des preuves, déduit de l'actuelle LTVA (cf. art. 81 al. 1 et 3 LTVA), s'appliquait sans restriction au cas présent, en vertu de l'art. 113 al. 3 LTVA (cf. consid. 7.2.1 ss de l'arrêt de renvoi),

que, autrement dit, il a rejeté le point de vue du Tribunal administratif fédéral selon lequel les règles de forme contenues à l'art. 20 al. 1 aLTVA continuaient à s'appliquer aux cas soumis à l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de l'actuelle LTVA (cf. consid. 7.2.4 s. de l'arrêt de renvoi),

2.
que le Tribunal administratif fédéral, appliquant dans son arrêt la théorie des stades, s'est contenté d'une analyse sommaire des prestations litigieuses,

qu'en effet, celles-ci n'ayant pas été fournies directement aux propriétaires des hôtels, il a considéré qu'elles étaient par essence sans lien avec des immeubles sis à l'étranger,

que l'analyse des prestations n'a donc été effectuée qu'à titre subsidiaire et, de surcroît, dans le cadre strict de l'art. 20 al. 1 aLTVA,

que le Tribunal administratif fédéral en a déduit que les prestations en question, eussent-elles été fournies directement aux propriétaires des hôtels, étaient néanmoins sans lien suffisant avec un immeuble sis à l'étranger,

que elles auraient ainsi dû être imposées dans tous les cas,

que cette opinion du Tribunal administratif fédéral a elle aussi été critiquée par le Tribunal fédéral,

que, selon l'instance supérieure, le Tribunal administratif fédéral s'est, à tort, appuyé presque exclusivement sur l'intitulé des factures émises à l'attention des Sociétés 2 et 3 en vue de qualifier et de localiser les prestations de services litigieuses, sans tenir compte des contrats, procès-verbaux, plans de détail et autres pièces documentaires produits par la recourante (cf. consid. 7.3.1 de l'arrêt de renvoi),

qu'une telle limitation de l'appréciation des preuves était non seulement contraire aux art. 81 al. 1 et 3 LTVA (sur renvoi de l'art. 113 al. 3 LTVA), mais qu'elle violait également l'art. 20 al. 2 in fine aLTVA (cf. consid. 7.3.1 de l'arrêt de renvoi),

qu'en particulier, les contrats conclus entre la recourante et les Sociétés 2 et 3 en lien avec les deux hôtels sis au Qatar étaient susceptibles de contenir une quantité d'indications indispensables au sujet de la nature des prestations fournies (cf. consid. 7.3.2 de l'arrêt de renvoi),

que le Tribunal fédéral reproche au Tribunal administratif fédéral de ne pas avoir effectué de véritable appréciation des différents éléments composants ces contrats pour en déduire la nature des prestations fournies (cf. consid. 7.3.2 de l'arrêt de renvoi),

qu'il a relevé que le Tribunal administratif fédéral n'avait pas indiqué si ces prestations devaient, en tout ou en partie, être traitées comme des prestations complexes en vue de leur qualification et de leur localisation (cf. consid. 7.3.2 de l'arrêt de renvoi),

que, de plus, le Tribunal administratif fédéral ne s'était pas demandé s'il existait une identité entre les prestations sous-traitées et les prestations principales fournies par les Sociétés 2 et 3 aux propriétaires des hôtels au Qatar (cf. consid. 7.3.2 de l'arrêt de renvoi),

que, puisque la cause était soumise au principe de libre appréciation des preuves, la recourante se plaignait à raison du fait que les divers documents qu'elle avait produits n'avaient pas été pris en compte dans l'analyse des prestations litigieuses (cf. consid. 7.3.1 de l'arrêt de renvoi),

3.
que la décision de l'autorité inférieure qui fait l'objet de la présente procédure ne contient elle aussi qu'une analyse très sommaire des contrats litigieux (cf. décision attaquée, ch. 4.1 et 4.2),

que l'autorité inférieure a seulement énuméré les différents points réglés par ces contrats,

que leur contenu à proprement parler n'a pas été examiné,

que l'autorité inférieure n'a pas vraiment effectué d'appréciation des différents éléments les composants pour en déduire la nature des prestations fournies,

qu'elle n'a pas non plus cherché à savoir si l'on était en présence de prestations complexes,

qu'elle ne s'est pas prononcée sur la similitude éventuelle des prestations sous-traitées avec la prestation principale,

qu'elle n'a pas examiné l'abondante documentation produite par la recourante en annexe à sa réclamation déjà,

qu'elle n'a pas cherché à cerner la réalité économique des prestations fournies sur la base de l'ensemble des preuves disponibles,

qu'autrement dit, elle n'a pas mis en application de manière complète le principe de libre appréciation des preuves,

qu'en définitive, la décision attaquée souffre des mêmes vices que l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 4 septembre 2014,

4.
que, par suite du renvoi de la cause au Tribunal de céans, l'effet dévolutif du recours, au sens de l'art. 54 PA, renaît, sous réserve des instructions du Tribunal fédéral (cf. arrêts du TAF A-1329/2009 du 13 juillet 2009, A-1513/2006 du 24 avril 2009 consid. 1),

qu'en cas de renvoi d'une cause au Tribunal administratif fédéral, ce dernier conserve un large pouvoir d'appréciation (cf. arrêt du TF 2C_759/2008 du 6 mars 2009 consid. 2.2 ; TAF A-1329/2009 du 13 juillet 2009),

que, de manière générale, l'autorité judiciaire dispose d'un large pouvoir d'appréciation sur le point de savoir s'il y a lieu de juger ou de renvoyer la cause par-devant l'autorité inférieure (cf. ATF 131 V 407 consid. 2.1.1 ; arrêt du TAF A-1329/2009 du 13 juillet 2009 ; PHILIPPE WEISSENBERGER, in : Waldmann/Weissenberger [éd.], VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich/Bâle/Genève 2009, ch. 15 ad art. 61),

qu'un « renvoi sur renvoi », par analogie au renvoi « omisso medio » (« Sprungrückweisung ») peut, selon les circonstances, s'avérer opportun (cf. art. 107 al. 2, 2e phrase, LTF ; arrêt du TAF A-1329/2009 du 13 juillet 2009 ; BERNARD CORBOZ, in : Corboz et al., Commentaire de la LTF, 2e éd., Berne 2014, ch. 25 ad art. 107 ; WEISSENBERGER, in : Waldmann/Weissenberger, op. cit., ch. 21 ad art. 61),

5.
qu'en l'espèce, au vu des explications du Tribunal fédéral, l'état de fait doit être considéré comme incomplet au sens de l'art. 49 let. b PA,

que, la théorie des stades ayant été écartée, il s'agit maintenant d'analyser de manière complète les prestations fournies par la recourante,

que l'AFC, en tant qu'autorité de première instance, dispose de moyens d'investigation bien plus étendus que ceux dont le Tribunal de céans peut user (voir, dans le même sens, ATF 131 V 407 consid. 2.1.1; WEISSENBERGER, in : Waldmann/Weissenberger, op. cit., ch. 16 ad art. 61),

qu'en particulier, il lui sera plus facile d'entretenir des contacts directs avec la recourante ou d'obtenir des explications de sa part dans la mesure où la situation l'exige,

que, de plus, la recourante a droit à ce que le principe de la double instance soit sauvegardé (cf. arrêt du TAF A-7122/2014 du 23 mars 2015 consid. 6 ;

JAAC 69.17 consid. 3a ; JAAC 69.6 consid. 7 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundeverwaltungsgerichts, 2e éd., Bâle 2013, ch. 3.194 ; MADELEINE CAMPRUBI, in : Auer/Müller/Schindler [éd.], VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich/St-Gall 2008, ad art. 61 ch. 11),

qu'enfin, le principe de la libre appréciation des preuves devant être pleinement appliqué dans le cas présent selon le Tribunal fédéral, il convient que l'affaire soit réexaminée depuis la base avec de nouvelles lunettes,

qu'il s'impose de renvoyer la cause à l'autorité inférieure, à charge pour elle de prendre une nouvelle décision après complément d'instruction sur la base des indications du Tribunal fédéral,

qu'à cette fin, elle devra en particulier examiner les différents documents qui ont été produits par la recourante,

qu'il s'agira, dans la décision à prendre, d'appréhender la réalité économique des prestations fournies et non de se fonder sur l'apparence formelle qui se dégage des contrats conclus entre la recourante et les Sociétés 2 et 3,

6.
que, au vu de ce qui précède, le recours doit être admis et la décision attaquée, annulée,

que, dès lors, les frais de procédure ne peuvent être mis à la charge de la recourante (art. 63 al. 1 PA),

que les autorités inférieures sont dispensées du paiement des frais même lorsqu'elles succombent (art. 63 al. 2 PA),

que l'avance de frais de Fr. 7'500.— versée par la recourante devra lui être restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire,

7.
que la recourante, qui est représentée par des avocats, a droit à des dépens (cf. art. 64 al. 1 PA; 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]),

que le Tribunal fixe les dépens sur la base de l'éventuel décompte remis par la partie concernée et, à défaut, sur la base du dossier (art. 14 al. 2 FITAF),

que, si un décompte est produit, celui-ci doit être détaillé et indiquer qui a passé combien de temps à faire quoi pour quel prix (cf. arrêt du TAF A-4232/2013 du 17 décembre 2013 consid. 8.1 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, ch. 4.85),

que les mandataires de la recourante ont fourni deux décomptes indiquant le montant de leurs honoraires d'une part et des honoraires d'une autre étude d'avocats mandatée pour établir un avis de droit d'autre part,

qu'en revanche, ils n'ont pas fourni de note d'honoraires détaillée au sens évoqué ci-dessus,

que, selon la pratique du Tribunal, les notes d'honoraires ne sont pas collectées d'office,

qu'il convient donc de fixer l'indemnité due à la recourante sur la base du dossier,

que, faut-il préciser, les dépens ne sont pas censés couvrir les opérations qui ont été effectuées devant l'administration fédérale (cf. ATF 132 II 47 consid. 5.2 ; arrêt du TAF A-4232/2013 consid. 8.1),

que, dès lors, il n'est pas inhabituel que les dépens ne compensent pas l'intégralité des honoraires d'avocat facturés aux parties,

que, sur la base du dossier, les dépens accordés à la recourante seront ici fixés à Fr. 11'250.—,

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours en l'affaire A-412/2013 est admis.

2.
La décision attaquée est annulée. Le dossier de la cause est renvoyé à l'autorité inférieure pour complément d'instruction et nouvelle décision au sens des considérants.

3.
Il n'est pas perçu de frais de procédure en lien avec l'affaire A-412/2013. L'avance de frais de Fr. 7'500.— (sept mille cinq cents francs) versée par la recourante dans ladite affaire lui sera restituée une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

4.
L'autorité inférieure doit verser Fr. 11'250.— (onze mille deux cent cinquante francs) à la recourante à titre de dépens pour l'affaire A-412/2013.

5.
Il n'est pas prélevé de frais ni alloué de dépens pour la présente procédure.

6.
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. … ; Acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :	Le greffier :
Pascal Mollard	Cédric Ballenegger

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :