Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 184/2007 /fzc

Arrêt du 4 septembre 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger et Yersin.
Greffier: M. Vianin.

Parties
X._____ SA,
recourante, représentée par Me Baudouin Dunand, avocat,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
Tribunal administratif fédéral, Cour I,
case postale, 3000 Berne 14.

Objet
TVA; périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 3ème trimestre 1996,

recours en matière de droit public contre la décision du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 14 mars 2007.

Faits :
A.
La société Y._____ SA, société anonyme sise à A._____, a été immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) du 1er janvier 1995 au 31 décembre 1999. Par contrat du 8 juillet 1999, elle a été dissoute sans liquidation et reprise avec actifs et passifs (fusion par absorption) par la société Z._____ (Suisse) SA, à A._____ également (ci-après: la Société ou la recourante). Selon l'inscription au registre du commerce, elle avait pour but la "location et le négoce d'équipement informatique neuf et d'occasion, ainsi que toute opération financière se rapportant à ce but, maintenance, distribution de micro-ordinateurs et toute espèce de service en rapport avec cette activité".

La Société achetait des installations informatiques et les louait pour une durée déterminée à des utilisateurs (locataires). Elle refinançait ces opérations par le biais d'instituts de financement.

Le 21 octobre 2005 (date de l'inscription au registre du commerce du canton de Zurich), la Société a transféré son siège à B._____ et transformé sa raison sociale en "X._____ ag (X._____ sa) (X._____ ltd)".
B.
Les 23 et 24 janvier ainsi que 13 et 27 février 1997, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale ou l'intimée) a procédé auprès de la Société à un contrôle portant sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 3ème trimestre 1996. Au terme de ce contrôle, elle a établi le décompte complémentaire no 19'412, d'un montant de 795'960 fr. plus intérêt à compter du 1er mars 1996. Elle a estimé que la Société restait propriétaire des installations et con-

cluait avec les instituts de financement une opération assimilable à un refinancement avec réserve de propriété, opération qui était exclue du champ de l'impôt (en vertu de l'art. 14 ch. 15 lettre a de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures]). Ainsi, la Société ne devait pas soumettre à la TVA seulement les montants versés par les instituts de financement en contrepartie de la cession des contrats de bail, comme elle l'avait fait, mais les loyers versés par les utilisateurs. La TVA sur la différence entre la somme des premiers et celle des seconds se montait à 795'960 fr.
Le décompte complémentaire précité a été confirmé par décision du 18 février 1998 et par décision sur réclamation du 6 février 2003.

Par acte du 19 février 2003, cette dernière décision a été déférée à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours). Dans sa détermination du 11 juillet 2003, l'Administration fédérale a conclu à l'admission partielle du recours, à hauteur de 67'679 fr. 95, au vu de nouvelles pièces produites par la Société. Elle a d'ailleurs établi un avis de crédit de ce montant (no 142'277 du 7 juillet 2003).

Par décision du 17 décembre 2004, la Commission de recours a admis le recours dans le sens des considérants et renvoyé la cause à l'Administration fédérale pour qu'elle statue à nouveau. Elle a estimé en effet que la Société devait soumettre à la TVA seulement les montants versés par les instituts de financement à titre de contre-prestation pour la cession des contrats de bail.

Par acte du 26 janvier 2005, l'Administration fédérale a recouru au Tribunal fédéral contre cette décision, en concluant à ce qu'elle soit annulée (sauf sur le point des frais de la procédure de réclamation mis à la charge de la Société) et à ce que la Société soit condamnée à lui verser 728'280 fr. (795'960 ./. 67'680 fr.) plus intérêt dès le 1er mars 1996.

Par arrêt du 19 mai 2006, le Tribunal fédéral a admis le recours, annulé le prononcé du 17 décembre 2004 et renvoyé la cause à la Commission de recours pour qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants. Il a estimé qu'il n'y avait pas transfert des contrats de la Société aux instituts de financement, mais seulement cession des créances à l'égard des utilisateurs, la propriété des équipements étant transférée aux fins de garantie. Dès lors, la Société devait soumettre à la TVA non seulement les montants versés par les instituts de financement en contrepartie de la cession, mais l'intégralité des loyers dus par les utilisateurs.

Le 7 septembre 2006, la Commission de recours a rendu une nouvelle décision sur les frais de la procédure devant elle, sans se prononcer toutefois sur le fond.

Le 13 décembre 2006, l'Administration fédérale a fait notifier à la Société un commandement de payer portant sur les montants suivants: 615'789 fr. (solde du montant de 616'869 fr. dû selon le décompte complémentaire no 19'412) plus intérêt dès le 2 mars 1996, 15'451 fr. à titre d'"intérêts sur versement partiel" et 880 fr. comme frais de la procédure et de la décision sur réclamation. La Société a formé opposition.

Après que l'Administration fédérale (courrier du 10 janvier 2007) et la Société (lettre du 11 janvier 2007 se référant au commandement de payer précité) eurent requis le prononcé d'une décision sur le fond, le Tribunal administratif fédéral, en tant que successeur de la Commission de recours, a statué derechef, par arrêt du 14 mars 2007, sur le recours de la Société du 19 février 2003. Il l'a partiellement admis, à concurrence du montant de 67'680 fr. à hauteur duquel l'Administration fédérale avait réduit ses prétentions, et sur le point des frais de la procédure de réclamation. Il l'a rejeté pour le surplus, en condamnant la Société à s'acquitter d'un montant de TVA de 728'280 fr. plus intérêt dès le 1er mars 1996. Il n'a pas perçu de frais de procédure, ni alloué de dépens.
Le Tribunal administratif fédéral a relevé que, s'agissant de la base imposable, il était lié par les considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral. Concernant le montant de la créance fiscale, il a repris la somme figurant dans la détermination de l'Administration fédérale du 11 juillet 2003 et dans le recours de droit administratif du 26 janvier 2005, en relevant qu'au vu des considérants de l'arrêt précité, le calcul de cette dernière "ne saurait être mis
en doute".

C.
Agissant par voie du recours en matière de droit public, la Société demande au Tribunal fédéral d'annuler la décision du Tribunal administratif fédéral du 14 mars 2007 et de dire, principalement, qu'elle n'est redevable d'aucun montant sur la base du décompte complémentaire no 19'412 et, à titre subsidiaire, qu'elle doit acquitter seulement les montants qui ont fait l'objet du commandement de payer notifié le 13 décembre 2006, le tout sous suite de frais et dépens. A titre provisionnel, elle demande que son recours soit doté de l'effet suspensif. Elle se plaint de double imposition et dénonce une violation des principes de la neutralité concurrentielle et de l'égalité ainsi que de l'imposition du consommateur final et du transfert de l'impôt. A titre subsidiaire, elle conteste le fait que la décision attaquée accorde à l'Administration fédérale un montant supérieur à celui que celle-ci lui a réclamé dans son commandement de payer.

Le Tribunal administratif fédéral renonce à se déterminer. L'Administration fédérale propose de déclarer irrecevable la conclusion principale de la recourante et d'admettre partiellement sa conclusion subsidiaire, en condamnant celle-ci à acquitter, au titre de la TVA due pour les périodes fiscales litigieuses, 663'162 fr. plus intérêt dès le 1er mars 1996 ainsi que 8'944 fr. d'intérêt moratoire, le tout sous suite de frais.

Par ordonnance du 5 juin 2007, le Président de la IIe Cour de droit public du Tribunal fédéral a admis la requête d'effet suspensif.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
L'arrêt attaqué a été rendu après l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2007 (RO 2006 p. 1242), de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), de sorte que celle-ci s'applique à la présente cause (art. 132 al. 1 LTF).
2.
Interjeté par une partie directement touchée par la décision et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (art. 89 al. 1 LTF), le recours, dirigé contre un jugement final (art. 90 LTF) rendu dans une cause de droit public (art. 82 lettre a LTF) par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 lettre a LTF), est en principe recevable, puisqu'il a été déposé dans le délai (art. 100 al. 1 LTF) et la forme (art. 42 LTF) prévus par la loi et que l'on ne se trouve pas dans l'un des cas d'exceptions mentionnés à l'art. 83 LTF.
3.
3.1 Les arrêts du Tribunal fédéral acquièrent force de chose jugée le jour où ils sont prononcés (art. 61 LTF; cf. aussi art. 38 OJ). Ils sont notamment revêtus de la force matérielle ou autorité de chose jugée, ce qui signifie que le jugement lie les parties à la procédure ainsi que les autorités qui y ont pris part, de telle manière que le litige ne peut plus faire l'objet d'une nouvelle procédure ordinaire (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2ème éd., Berne 1983, p. 322 s.). En principe, seul le dispositif du jugement est revêtu de l'autorité de chose jugée. Toutefois, lorsque le dispositif se réfère expressément aux considérants, ceux-ci acquièrent eux-mêmes la force matérielle. Ainsi, lorsque le Tribunal fédéral rend un jugement dont le dispositif prévoit que la décision attaquée est annulée et l'affaire renvoyée à l'autorité intimée pour qu'elle statue à nouveau dans le sens des considérants, cette dernière est liée par la motivation juridique de l'arrêt de renvoi. Dans ces conditions, si elles contestent la nouvelle décision rendue sur renvoi en recourant derechef au Tribunal fédéral, les parties ne peuvent pas soulever des moyens que le Tribunal fédéral a expressément rejetés dans l'arrêt de renvoi ou qu'il n'a pas
eu à examiner, les parties ayant omis de les invoquer dans la première procédure de recours, alors qu'elles pouvaient - et devaient - le faire (ATF 111 II 94 consid. 2 p. 95/96; Nicolas von Werdt in Seiler/von Werdt/Güngerich, Bundesgerichtsgesetz [BGG], Handkommentar, Berne 2007, no 9 ad art. 61).
3.2 En l'occurrence, dans son arrêt du 19 mai 2006, le Tribunal fédéral a jugé d'une manière qui lie l'autorité intimée et les parties que la recourante était redevable, pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 3ème trimestre 1996, de l'impôt sur la différence entre la somme des montants versés par les instituts de financement et celle des loyers dus par les utilisateurs. Il n'a pas fixé lui-même le montant de l'impôt, mais a laissé le soin de le faire à l'autorité intimée, à qui il a renvoyé le dossier. Dans ces conditions, conformément à ce qui vient d'être dit, la recourante ne peut pas, en formant un recours contre la nouvelle décision arrêtant le montant de l'impôt, remettre en cause l'existence même de la dette fiscale, en soulevant les griefs de double

imposition, de violation des principes de la neutralité concurrentielle et de l'égalité ainsi que de l'imposition du consommateur final et du transfert de l'impôt, moyens qui pouvaient être invoqués dans la première procédure de recours. La conclusion principale de la recourante, à l'appui de laquelle ces moyens sont invoqués, se heurte par conséquent à l'autorité de chose jugée de l'arrêt du 19 mai 2006 et est, partant, irrecevable.
3.3 A supposer que le grief de double imposition doive être compris comme l'interdiction faite à l'Administration fédérale d'encaisser le même impôt auprès de deux contribuables distincts, a contrario à l'obligation qu'elle aurait d'imputer sur la dette de la recourante les montants éventuellement encaissés des instituts de financement, il devrait de toute manière être rejeté.

En effet, la recourante soutient apparemment que les instituts de financement ont perçu la TVA sur l'intégralité des loyers payés par les utilisateurs et l'ont versée à l'intimée, ce qui ne serait "pas contesté". Par conséquent, si elle devait être amenée, en exécution du décompte complémentaire no 19'412, à verser une seconde fois la TVA calculée sur la même base, il y aurait double imposition prohibée (la recourante se réfère à cet égard à l'art. 46 al. 2 de l'ancienne constitution fédérale du 29 mai 1874).

Tant l'art. 46 al. 2 aCst. que l'art. 127 al. 3 de l'actuelle constitution fédérale, du 18 avril 1999, ne sont d'aucun secours à la recourante, car ces dispositions ne prohibent que la double imposition intercantonale.

Au surplus, la recourante n'établit pas que les instituts de financement ont effectivement décompté la TVA sur les loyers versés par les utilisateurs (elle se contente, en effet, de renvoyer à une annexe de son recours à la Commission de recours, annexe qui semble consister en des extraits de son grand-livre concernant le compte Loyers encaissés pour la période allant du 1er janvier 1995 au 31 mars 1999). Et même si tel avait été le cas, il n'y aurait pas double imposition, dans le sens où l'intimée réclamerait le même montant de TVA, portant sur les mêmes opérations (de location des installations informatiques aux utilisateurs), à deux contribuables distincts. Dans cette situation, en effet, les instituts de financement qui auraient versé indûment ces montants d'impôt - après avoir, selon toute vraisemblance, déduit à titre d'impôt préalable la TVA en relation avec la cession - pourraient ou auraient pu en demander la restitution dans les limites de la prescription (2A.121/2004, RDAF 2005 II p. 335, RF 60/2005 p. 620, consid. 5.2 et 5.3) et, le cas échéant, aux conditions de la révision (s'ils avaient payé l'impôt sans réserve; voir à cet égard les art. 66 à 68 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure
administrative, RS 172.021, applicables par renvoi des art. 55 al. 1 OTVA et 67 al. 1 LTVA; le paiement de l'impôt effectué sans réserve a, en effet, la valeur d'une décision, 2A.121/2004 précité consid. 5.3; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 167). En cas de remboursement, il appartiendrait à la recourante d'obtenir des instituts de financement le versement des montants restitués, ce qui relève des rapports de droit privé entre ces parties. A cet égard, il lui était loisible, dès qu'elle a eu connaissance du décompte complémentaire no 19'412 du 27 février 1997, de prévenir les instituts de financement concernés, afin que ceux-ci puissent sauvegarder leurs droits vis-à-vis de l'intimée. En tout état de cause, les versements éventuellement effectués par les instituts de financement ne délient pas la recourante de verser l'impôt dû par elle. En effet, l'intimée tient des comptes séparés pour chaque assujetti et il n'est pas possible d'imputer l'impôt versé le cas échéant indûment par un contribuable sur celui dû par un autre.
Au vu de ce qui précède, le grief est mal fondé, dans la mesure où il est recevable.
4.
Si la recourante ne saurait remettre en cause, dans la présente procédure, l'existence de la dette, elle peut, en revanche, en contester le montant, comme elle le fait dans sa conclusion subsidiaire. A l'appui de celle-ci, elle reproche, en effet, à l'autorité intimée d'avoir accordé à l'intimée un montant supérieur à celui mis en poursuite.

Dans sa détermination sur le recours, l'intimée expose que le montant mis en poursuite, à savoir 615'789 fr., procède d'une erreur de sa part et qu'elle a entre-temps retiré la poursuite en question. En effet, ce montant a été obtenu en déduisant de la somme réclamée dans ses écritures - et retenue dans la décision attaquée -, soit 728'280 fr., l'intégralité du solde créditeur du décompte TVA de la recourante pour le 3ème trimestre 1998, à savoir 112'491 fr. (728'280 ./. 112'491 = 615'789), alors qu'une partie de ce solde avait déjà été déduite de l'impôt dû selon les décomptes TVA du 4ème trimestre 1998 et du 2ème trimestre 1999 (compensation à concurrence de respectivement 42'091 et 5'282 fr.). Par conséquent, seul un montant de 65'118 fr. restait à

déduire sur la base du décompte du 3ème trimestre 1998 (112'491 ./. [42'091 + 5'282]= 65'118) et la recourante doit encore, au titre de la TVA pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 3ème trimestre 1996, 663'162 fr. (728'280 ./. 65'118 = 663'162) plus intérêt dès le 1er mars 1996. A cela s'ajoute un montant de 8'944 fr., correspondant à l'intérêt moratoire couru sur le montant de 65'118 fr. du 1er mars 1996 au 30 novembre 1998, soit jusqu'à la compensation avec le
restant du solde créditeur du décompte du 3ème trimestre 1998.

De son côté, la recourante, à qui une copie de cette détermination a été adressée, n'a pas contesté - pour le cas où ses conclusions devraient être rejetées - les montants précités.

Au vu de ce qui précède, il y a lieu de préciser la décision attaquée en ce sens que la recourante doit encore, au titre de la TVA pour les périodes fiscales litigieuses, 663'162 fr. plus intérêt dès le 1er mars 1996, à quoi s'ajoute un montant de 8'944 fr.
5.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable.

Succombant, la recourante supporte les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF) et n'a pas droit à des dépens (art. 68 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable. L'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 14 mars 2007 est précisé dans le sens des considérants, la recourante devant, au titre de la TVA pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 3ème trimestre 1996, 663'162 fr. plus intérêt dès le 1er mars 1996 ainsi qu'un montant de 8'944 fr.
2.
Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.
Lausanne, le 4 septembre 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: