Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 319/2014

Arrêt du 9 septembre 2014

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président, Aubry Girardin et Donzallaz.
Greffier: M. Tissot-Daguette.

Participants à la procédure
A._____ SA, représentée par Me Sébastien Desfayes, avocat,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
intimée.

Objet
TVA; période du 1er trimestre 2006 au 4e trimestre 2009 (aLTVA); représentation directe et indirecte; prestations de gestion et consultance,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 19 février 2014.

Faits :

A.
A._____ SA est une société inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis le ***. Elle a pour but le conseil et les services fournis en matière de ***. Elle a été immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) entre le 1 er juillet 2002 et le 31 décembre 2011 en qualité d'assujettie en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA).

A._____ SA a conclu un contrat de consultance et de gestion avec la société B._____ Ltd, dont le siège social est à D._____.

C._____ SA est une société dont le but consiste à fournir des conseils et des services en matière de ***, ainsi que toutes les opérations financières et commerciales en relation avec son but social. Cette société est inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis le *** et n'a jamais été immatriculée au registre de l'Administration fédérale.

L'administrateur de C._____ SA est aussi celui de A._____ SA. Il possède la signature individuelle pour les deux sociétés.

B.
Les 15 et 16 novembre 2011, l'Administration fédérale a effectué un contrôle auprès de A._____ SA. Celui-

ci concernait en particulier la période allant du 1 er trimestre 2006 au 4 e trimestre 2009. Pour cette période, l'intéressée n'avait pas imposé certaines prestations de gestion et de consultance. A la suite de ce contrôle, l'Administration fédérale a fixé la correction d'impôt en sa faveur à un montant total de 94'079 fr., par une notification d'estimation du 12 décembre 2011.

Par décision du 1 er octobre 2012, l'Administration fédérale a rejeté la réclamation que A._____ SA avait formulée à l'encontre de la notification d'estimation précitée et fixé la créance fiscale à 94'079 fr., plus intérêts moratoires. A._____ SA a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral le 1 er novembre 2012.

Par arrêt du 19 février 2014, le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours. Il a en substance considéré qu'il n'existait pas de relation de sous-traitance ou de prestation à une personne proche entre la société A._____ SA et la société C._____ SA. Après avoir exclu un cas de représentation directe entre ces sociétés et l'existence d'un mandat d'encaissement, le Tribunal administratif fédéral a finalement retenu que le rapport entre celles-ci consistait en une représentation indirecte. Il a localisé les prestations de A._____ SA en Suisse et constaté que celles-ci étaient soumises à la TVA. Il a par conséquent confirmé la décision de l'Administration fédérale quant au principe de la taxation.

C.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, la société A._____ SA demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 19 février 2014 et de renvoyer la cause à celui-ci, afin qu'il rende une nouvelle décision dans le sens des considérants.

Le Tribunal administratif fédéral renonce à prendre position sur le recours. L'Administration fédérale conclut à son rejet.

Considérant en droit :

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'acte 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.

2.

2.1. Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF). Le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF), ce que la partie recourante doit démontrer d'une manière circonstanciée, conformément aux exigences de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 133 II 249 consid. 1.4.3 p. 254 s.). La notion de " manifestement inexacte " correspond à celle d'arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. (ATF 136 II 447 consid. 2.1 p. 450).

2.2. D'une manière générale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les références citées). Le contribuable est ainsi tenu non seulement d'alléguer les éléments qui pourraient conduire à une décision de non-assujettissement, mais aussi d'en apporter la preuve (arrêt 2A.269/2005 du 21 mars 2006, consid. 4, in RF 61/2006 p. 560 et RDAF 2007 II p. 325).

3.
En l'occurrence, la recourante a conclu un contrat de consultance et de gestion avec la société B._____ Ltd, dont le siège est à l'étranger. Selon les faits constatés, c'est la société C._____ SA qui facture et encaisse l'argent correspondant aux prestations fournies par la recourante, avant de reverser cet argent à A._____ SA. C._____ SA prélève un montant à titre de rémunération sur ces sommes.

La question qui se pose dans la présente cause est celle de savoir si la prestation de facturation et d'encaissement fournie par C._____ SA en faveur de la recourante doit être considérée indépendamment de la prestation de consultation effectuée par la recourante en faveur de B._____ Ltd et, partant, si elle doit être soumise à la TVA. Le Tribunal administratif fédéral a considéré que tel était le cas, dès lors qu'il existait un rapport de représentation indirecte entre les deux sociétés. Pour la recourante, il ne saurait être question d'un cas de représentation. Subsidiairement, et de manière implicite, elle invoque un cas de représentation directe.

4.
L'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RO 2000 1300 et les modifications ultérieures; ci-après: aLTVA), entrée en vigueur le 1 er janvier 2001, a été abrogée avec effet au 31 décembre 2009 par la nouvelle loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20). Sous réserve d'exceptions, les normes de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). L'aLTVA s'applique dès lors au présent litige qui porte sur les périodes fiscales allant du 1 er janvier 2006 au 31 décembre 2009.

5.
La recourante se plaint de violation des art. 5 et 11 al. 2 aLTVA.

5.1. Selon l'art. 5 let. b aLTVA, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt (art. 18 aLTVA), les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse, effectuées par des assujettis. A teneur de l'art. 7 al. 1 aLTVA, est une prestation de services toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien (cf. art. 6 aLTVA).

5.2. L'art. 5 aLTVA définit le concept d'opération soumise à l'impôt. Il en découle que, hormis l'impôt sur les prestations à soi-même, ne sont soumises à la TVA que les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux (cf. art. 5 let. a, b et d aLTVA). Une opération est effectuée à titre onéreux, à savoir contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation. Un rapport économique étroit doit exister entre elles en ce sens que c'est la prestation qui déclenche la contre-prestation (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.1 p. 356 s.; arrêt 2C 506/2007 du 13 février 2008 consid. 3.2, in RDAF 2008 II 33). La rémunération constitue la contre-prestation et sert de base au calcul de l'impôt (cf. art. 33 al. 1 aLTVA). Elle se détermine du point de vue du destinataire de la prestation et non du point de vue du fournisseur. Elle inclut tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services (cf. arrêt 2A.400/2001 du 9 avril 2002 consid. 5.1, in RDAF 2002 II 347). Les prestations à l'égard de personnes proches ne doivent pas être traitées différemment par rapport à des prestations fournies à des tiers (arrêt 2C 129/2012 du 15
juin 2012 consid. 4.1, résumé in RF 67/2012 711).

5.3. Lorsque plusieurs parties sont impliquées dans l'échange de prestations et que l'une agit en vertu d'un rapport de représentation, il est nécessaire d'identifier le prestataire et le destinataire, ainsi que d'examiner la situation du tiers.

L'art. 11 al. 1 aLTVA dispose que quiconque effectue une livraison de biens ou fournit une prestation de services expressément au nom et pour le compte du représenté, de sorte que l'opération se réalise directement entre le représenté et le tiers, est considéré, dans le cadre de cette opération, comme un simple intermédiaire (cas de représentation directe). L'art. 11 al. 2 aLTVA prévoit quant à lui que si le représentant effectue une livraison de biens ou fournit une prestation de services pour le compte d'un représenté sans agir expressément

au nom de celui-ci, il y a livraison de biens ou prestation de services aussi bien entre le représenté et le représentant qu'entre le représentant et le tiers (cas de représentation indirecte). L'art. 11 aLTVA est donc une règle d'imputation qui détermine à qui la prestation doit être attribuée lorsqu'un assujetti l'effectue pour le compte d'un autre, dans le cadre de rapports de représentation (arrêt 2C 480/2008 du 13 octobre 2008 consid. 2.1, in RF 64/2009 p. 323).

En résumé, si le représentant est toujours apparent, le représenté qui est le prestataire économique, dans le sens où il a les profits et supporte les risques de l'opération, peut être connu ou non du tiers. Il s'agit dès lors de savoir quand il y a opération unique entre le représenté et le tiers et à quelles conditions il faut admettre l'existence de deux opérations successives, l'une entre le représenté et le représentant et l'autre entre ce dernier et le tiers (arrêts 2C 480/2008 précité consid. 2.1; 2A.620/2004 du 16 septembre 2005 consid. 4.1, in RDAF 2006 II p. 177 et RF 61/2006 p. 241; 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 3.3, in RDAF 2005 II p. 150 et RF 60/2005 p. 617).

5.4. Le Tribunal administratif fédéral a correctement rappelé la jurisprudence relative à la représentation directe et à la représentation indirecte sous l'empire de l'aLTVA (cf. consid. 2 de l'arrêt attaqué; cf. également arrêt 2C 480/2008 du 13 octobre 2008 consid. 2 et les références citées). Ainsi, pour qu'il soit question d'un cas de représentation directe, les conditions suivantes doivent être remplies (cf. arrêt 2C 442/2009 du 5 février 2009 consid. 2.4.2) :

- il doit exister un mandat écrit du représenté qui prévoit la prestation d'intermédiaire;
- des documents, tels des contrats de vente, des factures et des quittances, desquels il ressort clairement que le représentant agit au nom et par mandat du représenté, doivent être disponibles;
- il doit exister un décompte écrit sur le produit de la vente et sur la rémunération du représentant.

Il est ainsi essentiel que les agissements de l'intermédiaire en faveur du prestataire interviennent expressément. Par conséquent, la simple mention du représentant qu'il agit pour le compte d'un tiers, ou le fait que les circonstances parlent en faveur d'une représentation directe, ne suffisent pas à retenir un tel rapport de représentation au sens de l'art. 11 al. 1 aLTVA. Cette disposition institue ainsi une notion technique de la représentation, qui ne se recoupe pas avec celle de la représentation directe et indirecte des art. 32 ss CO. L'art. 11 aLTVA se distingue de l'art. 32 CO à divers points de vue, en particulier par rapport aux situations visées, à la définition de la représentation directe et à la conséquence de la règle. Il vise les cas où une personne, non seulement accomplit un acte juridique, mais effectue une prestation - une livraison de biens ou une prestation de services - pour le compte d'une autre. Il limite à son alinéa premier la représentation directe aux cas où le représentant agit expressément au nom de quelqu'un d'autre, à l'exclusion de la représentation tacite et des situations où il est indifférent au tiers de traiter avec l'un ou l'autre. Quant à la conséquence de la règle, elle consiste dans l'imputation de la prestation soit au représentant, soit au représenté, pour ce qui est de l'imposition en matière de TVA, et non pas dans le fait que l'acte juridique produit ses effets dans le chef de l'un ou de l'autre (arrêt 2A.215/2003, précité, consid. 3.3). La réglementation de la représentation en matière de TVA permet de déterminer de façon incontestable qui est l'auteur et qui est le destinataire de l'opération, en garantissant ainsi une application correcte et simple de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée (cf. arrêt 2A.215/2003, précité, consid. 3.3).

Certes, la modification du 24 mai 2006 de l'ancienne ordonnance fédérale du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (aOLTVA; RO 2006 2353) a introduit notamment l'art. 45a OLTVA, unique disposition de la Section 14a intitulée " Traitement des vices de forme ". Aux termes de cet article, un vice de forme n'entraîne pas à lui seul une reprise d'impôt s'il apparaît ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la loi ou par la présente ordonnance sur l'établissement de justificatifs. Toutefois, cette disposition n'a pas modifié la définition légale de la représentation directe prévue à l'art. 11 aLTVA, d'après laquelle seul celui qui agit expressément au nom et pour le compte du représenté est considéré, en matière de TVA, comme un représentant direct (cf. arrêt 2C 480/2008 précité consid. 3.5).

Toutes ces conditions formelles et strictes, posées à la reconnaissance d'un rapport de représentation directe, n'ont été modifiées qu'à partir du 1 er janvier 2010, avec l'entrée en vigueur de la LTVA et en particulier de son art. 20, disposition qui n'est cependant pas applicable au cas d'espèce (cf. consid. 4 ci-dessus).

5.5. Il faut encore relever, comme l'a également fait le Tribunal administratif fédéral (cf. consid. 2.4 et 4.5 de l'arrêt attaqué), que le mandat d'encaissement est aussi soumis aux règles régissant les cas de représentation directe au sens de l'aLTVA (cf. arrêt 2C 359/2008 du 23 février 2008 consid. 6.1 et 6.4). Il est question d'un tel mandat lorsque le fournisseur de prestation charge un tiers de recouvrer sa créance, et que ce dernier doit fournir un décompte au fournisseur de prestation pour chaque paiement du client (arrêt 2C 359/2008 précité consid. 6.1). Le mandat d'encaissement pose ainsi comme condition que la représentation directe soit admise, ce qui suppose que le représentant agisse non seulement pour le compte, mais expressément au nom du représenté et que le débiteur le sache (cf. arrêt 2C 359/2008 précité consid. 6.2).

6.

6.1. Il ressort des faits retenus par l'instance précédente, dont il n'y a pas lieu de s'écarter (cf. consid. 2 ci-dessus), que C._____ SA, qui ne dispose ni de personnel ni d'infrastructures, a adressé des factures à B._____ Ltd. Elle a établi toutes ces factures à son nom et les contre-prestations versées par B._____ Ltd l'ont été sur son compte. A._____ SA était donc totalement absente de la procédure de facturation et d'encaissement.

6.2. La recourante estime que l'instance précédente a violé l'art. 11 al. 2 aLTVA en ce que celle-ci a admis un rapport de représentation alors que C._____ SA n'a effectué aucune prestation de gestion et consultance en faveur de B._____ Ltd.

Il n'est en l'espèce pas contesté que seule la recourante a effectué une prestation de gestion et consultance pour B._____ Ltd. Toutefois, C._____ SA a pris part à l'échange de prestations en facturant la prestation et en encaissant la contre-prestation. Ceci suffit déjà pour exclure un cas de représentation directe. En outre, au vu des factures, et comme l'a jugé le Tribunal administratif fédéral, l'art. 45a aOLTVA ne s'applique pas. Par ailleurs, la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral citée à titre subsidiaire par la recourante ne lui est d'aucun secours, puisqu'elle ne traite pas de la question de la représentation, mais de celle de l'activité indépendante en matière de TVA (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1325/2011 consid. 4.3). De plus, le fait que la représentation ait éventuellement été reconnue par le destinataire par acte concluant, c'est-à-dire par le fait que B._____ Ltd ait procédé aux versements des montants des prestations à C._____ SA, n'est pas suffisant pour admettre un cas de représentation directe au sens de l'art. 11 al. 1 aLTVA (cf. arrêt 2C 480/2008 précité consid. 3.5).

Ainsi, au vu notamment du libellé des factures, il n'apparaît pas que C._____ SA ait agit directement et expressément au nom de la recourante. On ne se trouve donc pas dans une situation de représentation directe expresse au sens de l'art. 11 al. 1 aLTVA. Dès lors que C._____ SA a effectivement pris part à l'échange des prestations entre la recourante et B._____ Ltd, il faut considérer, à l'instar du Tribunal administratif fédéral, qu'il ne peut être question que d'un rapport de représentation indirecte entre C._____ SA et A._____ SA. Partant, le grief de violation de l'art. 11 al. 2 aLTVA est mal fondé.

7.
La recourante reproche encore à l'instance précédente d'avoir violé l'art. 5 aLTVA. Compte tenu de la représentation indirecte admise précédemment entre la recourante et C._____ SA, ce grief tombe à faux, une prestation de service au sens de l'art. 5 aLTVA existant ex legeentre ces deux sociétés (cf. art. 11 al. 2 aLTVA). Comme l'a retenu le Tribunal administratif fédéral, c'est sur cette prestation, effectuée à titre onéreux sur le territoire suisse, que l'impôt est dû (art. 5 let. b aLTVA). Ce grief doit par conséquent également être écarté.

8.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, la recourante supporte les frais

judiciaires (cf. art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 4'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

3.
Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 9 septembre 2014

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le Président : Le Greffier :

Zünd Tissot-Daguette