Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.620/2004 /svc

Arrêt du 16 septembre 2005
IIe Cour de droit public

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

Parties
X._____, recourante,
représentée par Me Eric Alves de Souza, avocat,

contre

Administration fédérale des contributions,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,

Commission fédérale de recours en matière
de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
taxe sur la valeur ajoutée; lieu de la prestation
de services; remboursement de la TVA,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 24 septembre 2004.

Faits:
A.
La société X._____ (ci-après: la Société ou la recourante), exploite une partie des remontées mécaniques du versant italien de B._____, une autre partie étant exploitée par la société Y._____. La société Z._____ (auparavant Z.A._____), exploite les remontées mécaniques du versant suisse. Chacune de ces sociétés émet des cartes journalières et des abonnements internationaux, permettant d'accéder aux installations situées tant sur territoire suisse que sur territoire italien, et, en ce qui concerne son domaine skiable, donne mandat aux autres de les vendre en son nom et pour son compte. En fin de saison, chaque société facture aux autres les montants qui lui reviennent, en fonction des passages effectifs des skieurs sur son propre réseau de remontées mécaniques.
B.
Le 20 juin 2001, la Société a demandé le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) acquittée vsur les montants que Z.A._____ lui a facturés pour l'année 2000. L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale), a rejeté la demande par courrier du 4 octobre 2001. Elle a maintenu sa position dans une décision formelle du 18 mars 2002 et dans une décision sur réclamation du 3 mars 2003.
Par décision du 24 septembre 2004, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours) a rejeté le recours dirigé contre cette dernière décision.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, la Société demande au Tribunal fédéral, sous suite de

frais et dépens pour la présente procédure et celle devant la Commission de recours, d'annuler la décision de cette dernière et d'admettre la demande de remboursement. Elle dénonce une violation des art. 81 lettre c de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures) et 1 de l'ordonnance du 14 décembre 1994 régissant le remboursement de l'impôt à des destinataires dont le domicile ou le siège social est à l'étranger (en vigueur du 1er janvier 1995 au 31 décembre 2000; RO 1994 p. 3162 s.).
L'autorité intimée a renoncé à déposer des observations. L'Administration fédérale conclut au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Dirigé contre une décision finale qui a été prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et qui est fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui a été déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi, est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que des art. 54 al. 1 OTVA et 66 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, LTVA; RS 641.20).
2.
L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a été remplacée par la loi fédérale du même nom, du 2 septembre 1999, entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées et leurs dispositions d'exécution restent applicables, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée s'applique dès lors au présent litige, qui porte sur le remboursement de la TVA acquittée en 2000.
3.
Aux termes de l'art. 81 lettre c OTVA, le Département fédéral des finances est compétent pour « arrêter à quelles conditions l'impôt grevant des livraisons ou des prestations de services exécutées sur territoire suisse à des destinataires dont le domicile ou le siège social est à l'étranger peut leur être remboursé, pour autant que la réciprocité (de la part du pays de leur domicile ou de leur siège social) soit assurée ».
Sur cette base, le Département fédéral des finances a édicté l'ordonnance du 14 décembre 1994 régissant le remboursement de l'impôt à des destinataires dont le domicile ou le siège social est à l'étranger. Intitulé « Ayant droit », l'art. 1 de cette ordonnance dispose ce qui suit:
« 1 A droit au remboursement de la taxe, quiconque importe ou acquiert des biens en Suisse ou se fait fournir des prestations de service et qui, en outre:
a. a son domicile ou son siège social à l'étranger;
b. ne livre aucun bien ou ne fournit aucune prestation de service en Suisse;
c. prouve sa qualité d'entrepreneur dans le pays où il a son domicile ou son siège social.

2 Le remboursement d'impôt selon la présente ordonnance suppose en outre que le pays du domicile ou du siège social du requérant accorde la pleine réciprocité. »
4.
4.1 Intitulé « Livraisons et prestations de services en cas de représentation », l'art. 10 OTVA dispose ce qui suit:
«1 Celui qui effectue des livraisons ou des prestations 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.

2 En cas de livraison ou de prestation de services, si le représentant agit pour le compte d'autrui mais n'intervient pas expressément au nom du représenté, il y a livraison ou prestation de services aussi bien entre le représenté et le représentant qu'entre le représentant et le tiers.

3 En matière de commission (art. 425 ss du code des obligations), il y a livraison aussi bien entre le commettant et le commissionnaire qu'entre le commissionnaire et le tiers. Le fournisseur est, en matière de commission de vente, le commettant et, en matière de commission d'achat, le commissionnaire.

[...]».
L'art. 10 OTVA est une règle d'imputation: il détermine à qui la prestation doit être imputée lorsqu'un assujetti l'effectue pour le compte d'un autre, dans le cadre de rapports de représentation directe ou indirecte. 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 une 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 (voir, s'agissant de l'art. 11 LTVA, dont les trois premiers alinéas sont en substance identiques à ceux de l'art. 10 OTVA: Pierre-Marie Glauser in Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [édit.], Mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, nos 2, 8 et 9 ad art. 11).
L'art. 10 OTVA institue une notion technique de la représentation, qui ne se recoupe pas avec celle de l'art. 32 CO. Il distingue entre la représentation directe - où le représentant agit expressément au nom et pour le compte du représenté (al. 1) - et la représentation indirecte - où le représentant agit pour le compte du représenté mais pas expressément en son nom (al. 2). Dans le premier cas, la prestation est attribuée au représenté, de sorte qu'il y a un seul échange de prestations, directement entre celui-ci et le tiers. En cas de représentation indirecte, la prestation est attribuée au représentant, d'où il s'ensuit deux échanges de prestations, le premier entre le représenté et le représentant, le second entre ce dernier et le tiers.
4.2 Dans les Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA puis dans les Instructions 2001 sur la TVA, l'Administration fédérale a précisé les exigences de forme auxquelles doit satisfaire la preuve de la représentation directe. Le représentant doit produire a) un contrat de mandat écrit établissant que, pour chaque opération, il a agi en tant que simple intermédiaire, b) des documents tels que contrat de vente, facture et quittance, indiquant clairement qu'il a agi expressément au nom et pour le compte du représenté et mentionnant le nom et l'adresse complète des deux parties au contrat, soit du représenté et du tiers, c) ainsi qu'un décompte écrit du produit de la transaction et de la rémunération éventuelle lui revenant, document que le représentant a remis au représenté en lui communiquant le nom et l'adresse du tiers (Instructions 1997 nos 286 ss, Instructions 2001 nos 192 ss).
5.
5.1 Dans sa décision sur réclamation, l'Administration fédérale a considéré que, lorsque des skieurs qui ont acheté leur titre de transport international auprès de la recourante utilisent les installations se trouvant sur le versant suisse, les prestations de transport sont censées fournies par la recourante. En effet, la recourante vend ces titres de transport sans remplir les conditions de la représentation directe, de sorte qu'elle n'apparaît pas comme un simple intermédiaire; en vertu des règles sur la représentation en matière de TVA, les prestations de transport sont censées fournies une première fois par Z.A._____ à la recourante et une seconde fois par cette dernière aux skieurs. Ces prestations étant localisées en Suisse, la recourante ne peut obtenir le remboursement de la TVA y afférente (art. 12 al. 2 lettre b OTVA).
5.2 L'autorité intimée a considéré que la recourante « cède aux skieurs le droit d'être transportés sur territoire italien et suisse », opération assimilée à une prestation de services en vertu de l'art. 6 al. 2 lettre a OTVA, et les transporte sur territoire italien. Par ailleurs, la recourante acquiert de Z.A._____ le droit de faire transporter sur les installations suisses les skieurs qui ont acheté leurs titres de transport internationaux à ses propres points de vente. L'autorité intimée estime que, dans ces conditions, « la recourante ne peut être remboursée de la TVA qui frappe l'opération en Suisse, car elle n'a rien acquis en étant sur territoire suisse comme entreprise étrangère non assujettie; elle s'est en tout temps trouvée à l'étranger et c'est à l'étranger qu'elle a utilisé la prestation de services de Z.A._____ [...]». De l'avis de l'autorité intimée, on ne se trouve ainsi pas dans la situation où une entreprise sise à l'étranger acquiert une prestation en Suisse et peut, aux conditions de l'art. 1 de l'ordonnance du 14 décembre 1994, précitée, obtenir le remboursement de la TVA acquittée à cette occasion. Il s'agit plutôt d'une opération faite en Suisse à destination de l'étranger, qui peut éventuellement
être exonérée en vertu de l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA. Cette question peut toutefois demeurer ouverte, car elle ne fait pas partie de l'objet du litige et, de toute manière, seule Z.A._____ a qualité pour demander l'exonération.
5.3 La recourante soutient que les conditions dont l'art. 1 de l'ordonnance du 14 décembre 1994 fait dépendre le remboursement sont réunies. De son point de vue, Z.A._____ et elle-même se fournissent réciproquement des prestations d'affrètement. Il s'agit de livraisons de biens (art. 5 al. 2 lettre b OTVA), qui sont localisées à l'endroit où se situe le bien mis à disposition (art. 11 lettre a OTVA), soit en l'occurrence les installations

de remontées mécaniques. Ainsi, Z.A._____ effectue ses opérations au profit de la recourante en Suisse et celle-ci fait de même à l'adresse de celle-là en Italie. Partant, la recourante n'effectue pas de livraisons de biens ni de prestations de services imposables sur territoire suisse. A titre subsidiaire, la recourante qualifie de prestations de « free access » les prestations que Z.A._____ et elle-même se fournissent réciproquement. Il s'agit de prestations de services localisées au domicile du prestataire. Il s'ensuit qu'à la lumière de cette qualification également, la recourante n'effectue pas d'opérations imposables en Suisse. La même constatation s'impose dans les rapports entre la recourante et ses clients, les skieurs: les prestations qu'elle leur fournit, à savoir le transport
sur le versant italien et la cession du droit d'être transporté sur le versant suisse, sont effectuées en Italie. Pour le surplus, la recourante conteste que les prestations qu'elle acquiert de Z.A._____ puissent être exonérées. Pour le cas où le Tribunal de céans devrait admettre l'exonération, elle prétend que celle-ci ne fait pas obstacle au remboursement.
6.
6.1 Le contrat conclu entre une entreprise de transport par câbles et une personne qui pratique les sports de neige est un contrat de transport (Hans-Kaspar Stiffler, Schweizerisches Schneesportrecht, 3ème éd., Berne 2002, no 254). En relation avec un contrat de transport, le voyageur doit notamment acquérir un titre de transport, le billet. Comme le principal but de cette acquisition n'est pas de transférer au voyageur la propriété du billet, le contrat conclu entre l'entreprise et son client n'est pas une vente, mais précisément un contrat de transport. Celui-ci est conclu habituellement au moment où le voyageur acquiert son titre de transport (Hansjörg Peter, La carte multicourse, in: Le droit pénal et ses liens avec les autres branches du droit, Mélanges en l'honneur du Professeur Jean Gauthier, Berne 1996, p. 373).
6.2 En matière de TVA, lorsqu'une entreprise de remontées mécaniques remet contre paiement préalable des titres de transport permettant d'utiliser ses propres installations, il n'y a pas lieu d'admettre que cela constitue en soi une prestation différente et séparée consistant à conférer un droit - représenté par un titre - de bénéficier des prestations de transport. Une telle dissociation serait contraire au principe de l'unité de la prestation, selon lequel différents éléments qui forment une unité du point de vue économique constituent une seule prestation (cf. Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 37). En réalité, la remise du titre de transport doit permettre à son possesseur de se légitimer en vue de bénéficier des prestations de transport et ne constitue pas une prestation distincte et de nature différente de celles-ci.
6.3 En l'occurrence, tant Z.A._____ que la recourante fournissent ainsi des prestations de transport aux skieurs qui utilisent leurs propres installations. En revanche, on ne saurait dire, comme le font l'autorité intimée et la recourante, qu'elles effectuent des prestations consistant à céder ou à conférer le droit d'être transporté. Le fait que les titres de transport internationaux permettent d'utiliser aussi les installations des sociétés de remontées mécaniques partenaires n'y change rien. Dans la mesure où la recourante conclut des contrats ayant pour objet aussi des prestations de transport sur les installations des sociétés partenaires, en encaissant le prix qui sera reversé lors du règlement de comptes en fin de saison, elle agit pour le compte de celles-ci, en qualité de représentante.
6.4 Il ressort du dossier que Z.A._____ a donné mandat à la recourante de vendre en son nom et pour son compte des « suppléments journaliers » ainsi que des abonnements internationaux pour une ou plusieurs journées (voir le courrier du 15 octobre 1999 s'agissant de la saison d'hiver 1999/2000, pièce no 3 du dossier de la recourante). Lorsqu'elle vend ces titres de transport, la recourante n'indique toutefois pas expressément agir au nom et pour le compte de Z.A._____ en ce qui concerne le transport sur le versant suisse. En effet, seul le nom de la recourante et celui de la société Y._____ figurent sur les titres de transport (cf. pièce no 5 du dossier de la recourante). Au verso, il est indiqué (en quatre langues) que « l'utilisation du billet comporte la connaissance et l'acceptation complète du règlement exposé ». Les « condizioni generali di biglietteria stagione invernale » (pièce no 5bis du dossier de la recourante), auxquelles il est fait renvoi, prévoient que les titres de transport internationaux sont valables sur les installations de Z.A._____, mais ne mentionnent aucunement l'existence de rapports de représentation entre celle-ci et la recourante: « I biglietti internazionali sono validi su tutti gli
impianti del POOL [formé par les sociétés X._____, Y._____ et P._____]e sugli impianti del versante svizzero della Z.A._____. E' inoltre in vendita un supplemento internazionale valido su tutti gli impianti di risalita delle società di O._____ » (point 9). Ainsi, les conditions de la représentation directe en matière de TVA ne sont pas réunies.

6.5 Les prestations de transport que Z.A._____ fournit aux skieurs qui ont acheté leur titre de transport international auprès de la recourante sont ainsi effectuées une première fois de la société suisse à la recourante et une seconde fois de cette dernière aux skieurs. La succession de ces deux opérations, s'agissant de prestations de services, peut présenter un caractère fictif (cf. Glauser, op. cit., no 26 ad art. 11). Cette situation découle du fait que la recourante a une position d'intermédiaire, sans que les conditions de la représentation directe ne soient réunies. Cela résulte de la définition de la représentation telle que voulue par le législateur (voir consid. 4.1), qui doit assurer la succession ininterrompue des opérations jusqu'à la consommation de la prestation. Dès lors, il n'est pas nécessaire de qualifier plus avant les relations juridiques existant entre Z.A._____ et la recourante. En particulier, les notions d'affrètement et de « free access » sont dénuées de pertinence, puisque la prestation de services en cause est et demeure un transport.
7.
7.1 Les prestations de transport sont fournies dans le pays où le parcours est effectué (art. 12 al. 2 lettre b OTVA). Les prestations en cause sont donc effectuées en Suisse. Il s'ensuit que la recourante, d'une part - et contrairement à ce que l'autorité intimée a admis -, acquiert des prestations en Suisse (des prestations de transport pour ses clients) et, d'autre part, effectue elle-même des prestations sur le territoire suisse (la mise de transports à la disposition de ses clients).
7.2 Le fait que la recourante effectue des opérations sur territoire suisse a pour première conséquence qu'elle aurait dû théoriquement se faire immatriculer au registre suisse des contribuables TVA, les montants-limites pour l'assujettissement étant atteints. L'Administration fédérale a toutefois renoncé à l'inscrire par mesure de simplification, en considérant que l'opération serait financièrement nulle pour elle, les montants de l'impôt dû et de la charge préalable déductible étant selon toute vraisemblance quasiment équivalents (décision sur réclamation, consid. 5.1).
La seconde conséquence en est que la recourante ne peut obtenir le remboursement de la TVA qu'elle a payée sur les montants facturés par Z.A._____, puisque la condition de l'art. 1 al. 1 lettre b de l'ordonnance du 14 décembre 1994 n'est pas réalisée.
Si la recourante, qui décompte, selon ses dires, la TVA italienne sur l'entier du prix des cartes journalières et abonnements internationaux vendus par elle, pouvait obtenir la restitution de la TVA suisse sur les montants que Z.A._____ lui facture en fin de saison, les prestations de transport que cette dernière effectue sur territoire suisse au profit de skieurs qui ont acheté leur titre de transport international auprès de la recourante ne seraient pas soumises à la TVA suisse, mais bien à la TVA italienne. A l'inverse, les prestations de transport que la recourante fournit à des skieurs qui ont acquis leur titre de transport international auprès de Z.A._____ ne seraient pas imposées en Italie. Cette situation serait en contradiction avec le principe selon lequel les prestations de transport sont fournies dans le pays où le parcours est effectué (art. 12 al. 2 lettre b OTVA; cf. aussi consid. 7.3 ci-après) et sont soumises à la TVA dans ce pays.
S'agissant du droit au remboursement, la situation ne serait enfin pas différente si les conditions de la représentation directe étaient réunies dans les rapports entre Z.A._____ et la recourante. Dans cette hypothèse, en effet, la recourante apparaîtrait comme un simple intermédiaire entre la société suisse et les skieurs qui achètent des titres de transport internationaux à cette dernière, titres qu'elle devrait vendre avec la TVA suisse. Elle ne serait certes pas censée fournir des prestations de transport sur territoire suisse, mais elle n'acquerrait pas non plus de telles prestations de sa partenaire suisse, de sorte qu'elle n'aurait ni à payer elle-même la TVA y afférente, ni ne pourrait obtenir le remboursement de la taxe sur la base de l'ordonnance du 14 décembre 1994.
7.3 Comme l'art. 12 al. 2 lettre b OTVA, l'art. 9 par. 2 lettre b de la sixième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (77/388/CEE) prévoit que les prestations de transport sont localisées à l'endroit où le transport est effectué. Par conséquent, les prestations de transport sur territoire suisse qui sont attribuées à la recourante ne sont pas imposables en Italie et celle-ci ne doit pas percevoir la TVA italienne sur la part y afférente du prix des cartes et abonnements internationaux vendus par elle. Une double imposition devrait ainsi être exclue au vu de la concordance des législations européenne et suisse sur le point de la localisation des prestations de transport.
8.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.
Succombant, la recourante supporte les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 8'000 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 et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 16 septembre 2005
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: