Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.215/2003 /fzc

Arrêt du 20 janvier 2005
IIe Cour de droit public

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

Parties
Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA),
3003 Berne,
recourante,

contre

V._____ (anc. A._____),
intimée,
représentée par Ernst & Young SA,

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

Objet
taxe sur la valeur ajoutée; représentation,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 26 mars 2003.

Faits:
A.
V._____ (anciennement A._____; ci-après: la Société ou l'intimée), société anonyme de siège à Genève, est immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) depuis le 1er janvier 1995. Elle fournit à des sociétés suisses propriétaires de navires de haute mer (armateurs) des prestations de gérance (affrètement, chargement, déchargement, surveillance de bateaux, etc.) et de gestion du personnel de bord, dans le cadre de contrats de gestion des équipages. Le 8 juin 1993, la Société a conclu un tel contrat, intitulé «crewing agreement» (ci-après: le contrat de gestion de l'équipage), avec la société B._____ SA, à Fribourg, qui était représentée par la société C._____ SA, à Lausanne. Aux termes de cette convention soumise au droit anglais, la Société s'engageait à fournir des prestations de gestion de l'équipage du bâtiment «D._____», battant pavillon des Bahamas et appartenant à B._____ SA, en agissant en qualité d'agent de celle-ci («as agents for and on behalf of the Owners»). Ces prestations consistaient à engager et gérer le personnel d'équipage (notamment engagement, transport jusqu'au navire et rapatriement, planification des besoins en personnel, paiement des salaires
et des éventuelles pensions, contrôle des performances, établissement d'un règlement, prise de mesures disciplinaires et plus généralement gestion de toutes les affaires relatives à l'équipage) et à effectuer la planification financière (établissement d'un budget annuel, calcul des liquidités nécessaires pour le mois suivant, contrôle mensuel du respect du budget, rapport trimestriel sur le respect du budget). Les armateurs versaient d'avance pour le mois suivant les montants nécessaires à la gestion du navire, selon l'estimation faite par la Société. Les fonds étaient portés au crédit des armateurs sur un compte bancaire séparé, géré de manière fiduciaire par la Société. Il était exclu que celle-ci effectue l'avance des fonds nécessaires à la gestion du navire. Pour ses pre-

stations, la Société était rémunérée à raison de xxx US $ par mois. Elle avait la faculté de sous-traiter celles-ci à des sociétés liées à elle. Lorsqu'elle faisait usage de cette faculté, elle continuait toutefois de répondre seule de la bonne exécution de ses obligations à l'égard des armateurs. Par ailleurs, la Société n'assumait une responsabilité vis-à-vis des armateurs qu'en cas de négligence, de négligence grave ou de faute intentionnelle («wilful default») de ses organes ou de ses employés, agents ou sous-traitants. Dans ces cas, elle ne pouvait en principe être appelée à répondre que jusqu'à concurrence d'un montant équivalant à dix fois ses honoraires mensuels, soit, en l'état, à xxx US $; une responsabilité plus étendue ne pouvait exister que si les organes de la Société commettaient personnellement un dol ou se comportaient de manière téméraire. La Société assumait la même responsabilité à l'égard des tiers, les armateurs s'engageant à l'indemniser dans la mesure nécessaire si elle était amenée au plan externe à répondre au-delà.

La Société a conclu des contrats semblables pour la gestion des équipages d'autres bateaux (notamment le «E._____», armé également par B._____ SA, ainsi que le «F._____», armé par la société G._____ AG, à Coire).

Le 1er août 1994, la Société a conclu un contrat de services de gestion d'équipages («crewing services»; ci-après: le contrat sur l'engagement d'équipages) avec H._____ Ltd, à Odessa, devenue entre-temps I._____ Ltd. Selon cette convention, également soumise au droit anglais, les prestations de cette dernière société consistaient à engager les membres d'équipage en agissant au nom et pour le compte des armateurs («for and on behalf of the Owners»), à organiser leur transport jusqu'aux navires, à fournir les uniformes et à effectuer sur demande d'autres prestations en relation avec la gestion des équipages («any other services required in connection with crewing Ships»). Pour ses propres prestations, I._____ Ltd était rémunérée par la Société à raison de xxx US $ par navire et par mois.

En exécution de ce contrat, I._____ Ltd a recruté des membres d'équipages à Odessa, notamment pour le navire «D._____», en agissant au nom et pour le compte («as agents to and for and on behalf of») de B._____ SA.

B.

Le 15 janvier 1999, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale ou la recourante) a effectué auprès de la Société un contrôle fiscal portant sur la période allant du 1er janvier 1995 au 30 septembre 1998 (du 1er trimestre 1995 au 3ème trimestre 1998). A la suite de ce contrôle, le décompte complémentaire no 127114 d'un montant de xxx fr. a été établi, montant correspondant à des reprises sur des prestations de management (management fees ou crewing fees), des frais de télécommunications refacturés aux clients et des prestations de mise à disposition de main d'oeuvre fournies à des sociétés suisses. Les management fees ou crewing fees (xxx fr. au total, soit un montant de TVA de xxx fr.) représentaient les montants que la Société avait facturés à B._____ SA (navires «D._____» et «E._____»), à G._____ AG («F._____») ainsi qu'aux sociétés J._____ SA («K._____»), L._____ SA («M._____»), N._____ («O._____»), P._____ - vraisemblablement P._____ SA - («Q._____» et «R._____») et S._____ SA, toutes à Fribourg, pour la gestion des équipages des navires précités ou pour «consultation technique». Quant aux
prestations de mise à disposition de main d'oeuvre, la reprise portait sur les «frais de personnel de bord» pour les navires «E._____», «D._____» et «F._____», que la Société avait «facturés» à B._____ SA et G._____ AG durant la période contrôlée. Ces frais se montaient au total à xxx fr., d'où résultait un montant de TVA à acquitter de xxx fr. L'Administration fédérale a considéré que la Société mettait le personnel d'équipage à la disposition des armateurs, notamment eu égard au fait qu'elle établissait les fiches de salaire en son propre nom et que les contrats d'engagement des marins renvoyaient à la convention collective («collective fleet agreement») du groupe A._____. S'agissant des équipages des navires appartenant au groupe «P._____», elle a estimé au contraire que le rôle de la Société se limitait à gérer le personnel, du moment que le groupe en question engageait et payait les marins et assurait lui-même les marins suisses (courrier du 15 janvier 1999 de l'Administration fédérale à la Société, p. 3).

Le décompte complémentaire a été confirmé par décision du 21 février 2000. Dans sa réclamation du 20 mars 2000, la Société a contesté le bien-fondé de la reprise portant sur les prestations de mise à disposition de main

d'oeuvre - c'est-à-dire sur l'ensemble des frais de personnel facturés aux armateurs -, tout en admettant les reprises sur les prestations de management - soit sur la rémunération de ses services - et sur les frais de télécommunications. La réclamation a été rejetée par décision du 29 janvier 2001. La Société a interjeté recours contre cette décision devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours).

Par décision du 19 juin 2001, la Commission de recours a déclaré le recours irrecevable pour cause de versement tardif de l'avance de frais. Ce prononcé a été annulé par arrêt du Tribunal de céans du 19 septembre 2001 et le dossier renvoyé à la Commission de recours pour qu'elle statue sur le fond du litige.

Le 26 mars 2003, la Commission de recours a admis le recours. Elle a considéré que la Société était représentante directe des propriétaires des navires et était intervenue en qualité de simple intermédiaire entre ceux-ci et la société I._____ Ltd, qui avait recruté les marins. Par conséquent, la Société ne mettait pas le personnel d'équipage à la disposition des armateurs et la créance de TVA n'était pas fondée.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler la décision attaquée et de rétablir la décision sur réclamation du 29 janvier 2001. Elle dénonce un éventuel déni de justice formel ainsi qu'une violation de l'art. 10 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures).

La Commission de recours a renoncé à déposer des observations, tout en se référant à sa décision. L'intimée conclut au rejet du recours, sous suite de frais et dépens.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Dirigé contre une décision au sens de l'art. 5 PA 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 de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée 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).

En vertu des art. 54 al. 2 OTVA et 66 al. 2 LTVA, l'Administration fédérale a qualité pour recourir.
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 des périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 3ème trimestre 1998.
3.
3.1 Selon l'art. 4 OTVA (cf. aussi les art. 196 ch. 14 al. 1 lettre a ch. 1 Cst. et 8 al. 2 lettre a ch. 1 disp. trans. aCst.), sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt, notamment les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse (lettre a) et l'acquisition à titre onéreux de prestations de services en provenance de l'étranger (lettre d). S'agissant de cette dernière catégorie d'opérations, l'art. 9 OTVA précise que, si une prestation de services imposable est fournie à partir de l'étranger à un destinataire ayant son domicile, son siège social ou un établissement stable sur territoire suisse, celui-ci doit soumettre à l'impôt l'acquisition de cette prestation de services s'il l'utilise ou l'exploite sur territoire suisse, pour autant qu'il soit assujetti au sens de l'art. 18 OTVA.
3.2 En droit civil, la représentation - au sens propre, appelée aussi représentation directe - est le fait d'accomplir des actes juridiques qui produisent leurs effets pour une autre personne. Elle se présente chaque fois qu'une personne (le représentant), agissant au nom d'une autre (le représenté), effectue envers un tiers un acte juridique dont les effets naissent directement en la personne du représenté (Gauch/Schluep/Tercier, Partie générale du droit des obligations, t. I, 2ème éd., Zurich 1982, n. 926, 1060). Selon la règle générale de l'art. 32 CO, cette

situation suppose en principe, outre l'existence de pouvoirs de représentation, que le représentant agisse au nom du représenté expressément ou tacitement, ce dernier cas se présentant notamment lorsque le tiers «devait inférer des circonstances qu'il existait un rapport de représentation» (al. 2). Par exception, la loi admet l'effet de représentation en dépit du fait que le représentant a agi en son propre nom, lorsqu'il était «indifférent» au tiers de traiter avec l'un ou avec l'autre (al. 2 i.f.; Gauch/Schluep/Tercier, op. cit., n. 941 ss).

On oppose à la représentation directe la représentation indirecte ou imparfaite, qui n'est pas à proprement parler une représentation. Il s'agit des cas où une personne agit en son propre nom mais pour le compte d'une autre personne, qui profitera en définitive de l'effet économique de l'acte. Le «représentant» indirect est seul lié par l'acte. Pour que le «représenté» soit à son tour engagé, il faut de nouveaux actes juridiques, p. ex. une cession ou une reprise de dette (Gauch/Schluep/Tercier, op. cit., n. 1060 ss).
3.3 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 représentant et le tiers et l'autre entre le représenté et son représentant (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, n. 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.

Ainsi, l'art. 10 OTVA 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 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.

La réglementation de la représentation en matière de TVA s'avère indispensable pour éviter des fraudes, car

elle permet de déterminer de façon incontestable qui est le fournisseur et qui est l'acquéreur, garantissant ainsi une application correcte et simple de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (2A.323/2000 du 6 mars 2001 in RDAF 2001 II p. 362 consid. 6d).
3.4 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 n. 286 ss, Instructions 2001 n. 192 ss).
3.5 La représentation doit être distinguée de la sous-traitance, où celui qui s'est engagé à l'égard d'un tiers à effectuer une prestation la sous-traite en tout ou en partie à une autre personne (sous-traitant). Lorsque seule une partie de la prestation est sous-traitée, il existe, déjà du point de vue économique, deux prestations différentes: celle fournie par le sous-traitant et celle effectuée par celui qui a sous-traité. Chacun des deux agit pour son propre compte et se voit imputer sa prestation pour ce qui est de la TVA. Ce régime est explicité par l'art. 5 al. 4 OTVA (cf. aussi l'art. 6 al. 4 LTVA) s'agissant des livraisons de biens. La règle vaut toutefois aussi pour les prestations de services (Patrick Imgrüth in Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [édit.], Mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, n. 4 ad art. 6). La sous-traitance n'est donc pas une situation de représentation. En particulier, celui qui sous-traite n'est pas un intermédiaire entre le sous-traitant et le tiers (Glauser, op. cit., n. 10 ad art. 11).
4.
L'autorité intimée a examiné si le destinataire de la prestation fournie par I._____ Ltd était l'intimée ou directement les armateurs, à supposer qu'il puisse y avoir représentation non seulement dans la fourniture mais également dans l'acquisition de prestations, en particulier en provenance de l'étranger, et que les conditions de la représentation (directe) soient réalisées en l'espèce. Elle a considéré que l'art. 10 OTVA vise celui qui effectue des livraisons ou des prestations de services, mais non celui qui acquiert de telles prestations. La représentation dans le cadre de l'acquisition de prestations de services serait régie par les règles générales du Code des obligations (art. 32). En l'occurrence, il ressortirait des pièces du dossier que, vis-à-vis des marins engagés, I._____ Ltd est intervenue en qualité de représentante directe, au sens de l'art. 32 al. 1 CO, des armateurs. L'intimée n'aurait donc pas acquis (en son propre nom) des prestations de services de I._____ Ltd avant de les fournir aux armateurs. Dès lors, celle-là ne serait pas tenue de verser la TVA sur ces prestations.

Selon la recourante, l'art. 10 al. 1 OTVA règle aussi bien la représentation de l'acquéreur (destinataire) que celle du fournisseur des prestations de services, et cela même si elles sont acquises en provenance de l'étranger. Ainsi, l'autorité intimée y aurait contrevenu en se fondant sur les dispositions générales du Code des obligations. Des deux conditions posées par l'art. 10 al. 1 OTVA pour que l'assujetti soit considéré comme un simple intermédiaire, à savoir qu'il dispose de pouvoirs de représentation et ait agi expressément au nom et pour le compte du représenté, seule la première serait réalisée en l'occurrence. En effet, le contrat de «crewing services» conclu entre l'intimée et I._____ Ltd porterait certes sur le recrutement de marins au nom et pour le compte des armateurs; toutefois, l'intimée l'aurait signé en son propre nom et cette convention ne constituerait qu'un «contrat-cadre destiné à définir les modalités générales d'une collaboration future pour des navires et des sociétés non encore identifiés». L'intimée n'aurait donc pas agi en tant que représentante directe des armateurs. Pour que l'effet de représentation se produise, il aurait fallu que l'intimée conclût avec la société d'Odessa des «mandats
concrets» en agissant expressément au nom et pour le compte des armateurs. L'intimée n'ayant produit aucun contrat de ce genre, elle ne pourrait être considérée comme un simple intermédiaire. Elle aurait donc acquis elle-même les prestations de services de I._____ Ltd, et il y aurait une double opération de mise à disposition de personnel, d'une part de I._____ Ltd à l'intimée et, d'autre part, de l'intimée aux armateurs. La première opération était en principe imposable auprès de l'intimée à titre d'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger. La recourante a cependant renoncé à une reprise, car l'impôt sur l'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger pouvait être déduit en totalité en tant que charge préala-

ble. En revanche, elle entend prélever la TVA sur la seconde opération, soit la mise à disposition de personnel par l'intimée à l'intention des armateurs. A cet égard, la recourante relève que c'est bien cette prestation qui constitue l'objet du litige, et non pas la prestation fournie par I._____ Ltd, comme l'a admis l'autorité intimée, qui pourrait avoir en cela commis un déni de justice.

Dans sa réponse, l'intimée relève que les conditions de la représentation directe doivent être réalisées non pas lors de la conclusion du contrat de «crewing services», comme l'affirme la recourante, mais «lors de chaque acquisition des services par V._____ pour le compte de l'armateur, c'est-à-dire lors de chaque exercice de la représentation». Or, lors de ces opérations, les deux conditions de la représentation directe étaient remplies. En particulier, l'intimée agissait expressément au nom et pour le compte de l'armateur, puisque I._____ Ltd connaissait l'identité de celui-ci lorsqu'elle a conclu - précisément en son nom et pour son compte - les contrats d'engagements avec les marins. A titre subsidiaire, l'intimée fait valoir que si l'on considère que la représentation est régie dans le cas d'espèce, non par l'art. 10 OTVA, mais par la règle générale de l'art. 32 CO, les conditions de cette dernière disposition seraient également réalisées. Partant, il y aurait représentation et la reprise litigieuse serait infondée également à la lumière de cette disposition.
5.
La Commission de recours a admis que l'intimée acquérait les prestations de I._____ Ltd en qualité de représentante directe des armateurs. Selon cette optique, ces prestations ne font pas l'objet de deux opérations successives, la première entre la société d'Odessa et l'intimée et la seconde entre cette dernière et les armateurs. Elles sont en effet fournies par I._____ Ltd directement aux armateurs et, partant, ne sont pas imposables auprès de l'intimée. Ainsi, le fait que l'autorité intimée a examiné les prestations effectuées par I._____ Ltd et non pas celles censées fournies par l'intimée découle de son interprétation de la situation et des rapports de représentation entre les parties. Cela ne saurait constituer un déni de justice (formel). Ce grief formel étant mal fondé, il convient d'examiner celui de violation de l'art. 10 OTVA.
6.
6.1 De l'avis de l'autorité intimée, l'art. 10 OTVA est applicable, selon son texte, à la fourniture de prestations. S'agissant d'une disposition qui introduit un formalisme supplémentaire, le principe de la légalité empêcherait d'étendre son champ d'application, par analogie, à l'acquisition de prestations. Une telle extension serait d'autant plus problématique qu'il s'agit d'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger, car c'est une exception au principe selon lequel l'imposition porte sur la fourniture de prestations. De plus, l'application de l'art. 10 OTVA à l'acquisition de prestations de services - en général - ne serait pas justifiée d'un point de vue téléologique, car les risques d'abus seraient nettement moins importants qu'en cas de livraisons de biens, puisque la même prestation ne peut être fournie deux fois (tandis que le même bien peut être livré plusieurs fois). Ainsi, l'autorité intimée considère que l'art. 10 OTVA n'est pas applicable à l'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger, mais que celle-ci serait régie par l'art. 32 CO.
6.2 La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Selon la jurisprudence, il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 130 II 49 consid. 3.2.1 p. 53, 65 consid. 4.2 p. 71; 129 IV 329 consid. 2.5.3 p. 334 et la jurisprudence citée).
6.3 L'alinéa 1 de l'art. 10 OTVA vise uniquement celui qui «effectue des livraisons ou des prestations de services» en agissant au nom et pour le compte de quelqu'un d'autre. Pris à la lettre, il règle la représentation lors de la fourniture d'un bien ou d'une prestation de services, non pas lors de l'acquisition d'un bien ou d'une telle prestation. L'alinéa 2 vise celui qui «agit pour le compte d'autrui» mais pas (expressément) en son nom; il ne ressort pas de cette formulation si la représentation (indirecte) concerne la fourniture ou l'acquisition de biens ou de prestations. L'alinéa 3 traite de la commission; il envisage aussi bien la commission à la vente que la commission à l'achat, de sorte que le cas de la représentation lors de l'acquisition paraît envisagé. Enfin, l'alinéa 4 règle la livraison de biens dans le cadre de ventes aux enchères. Dans ce contexte, il y a représentation lors de la livraison de biens, le commissaire-priseur représentant le vendeur des objets mis aux enchères. La lettre de

l'art. 10 OTVA paraît dès lors peu claire s'agissant de l'acquisition de prestations de services.
6.4 Dans l'intention du Conseil fédéral, l'art. 10 OTVA, en particulier à son alinéa 1er, devait reprendre la pratique existant sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires, pratique qui avait pour but d'établir clairement l'identité du fournisseur et celle de l'acquéreur et qui avait été maintes fois confirmée par le Tribunal fédéral (Département fédéral des finances, Commentaire de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994, in FF 1994 III p. 534 ss, ad art. 10). L'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (RO 1941 p. 821 ss et modifications ultérieures; AChA) ne contenait pas de dispositions sur la représentation. Toutefois, la pratique admettait, à certaines conditions, aussi bien la représentation de l'acquéreur de la marchandise que celle du vendeur. En cas de représentation de l'acquéreur, il importait que la facture soit établie au nom du représenté et contienne son adresse complète. Lorsqu'un grossiste agissait comme représentant du vendeur, il n'était pas redevable de l'impôt à condition de fournir notamment des documents établissant sa qualité de représentant et indiquant l'identité du vendeur et celle de l'acheteur (avec leurs adresses
complètes) ainsi que les marchandises concernées (Instructions de 1992 à l'usage des grossistes, n. 115 et 115a).

Il ressort de ce qui précède que, lorsqu'il a édicté l'art. 10 OTVA, le Conseil fédéral n'a pas entendu limiter la représentation en matière de TVA à celle du fournisseur du bien ou de la prestation de services. Au contraire, la volonté de consacrer la pratique développée sous l'empire de l'arrêté instituant un impôt sur le chiffre d'affaires, qui connaissait également la représentation de l'acquéreur, conduit à admettre que ce cas de représentation devait aussi être réglé par l'art. 10 OTVA. La même réglementation est d'ailleurs reprise à l'art. 11 LTVA (sous réserve d'un assouplissement des règles de preuve applicables à la vente aux enchères, alinéa 4). Dès lors, on ne voit pas en quoi l'application de cette disposition aux cas de représentation de l'acquéreur du bien ou de la prestation de services ne serait pas conciliable avec le principe de la légalité. Au demeurant, cette réglementation ne fait qu'adapter l'imposition au résultat économique des opérations. Elle ne conduit ni à une exonération, ni à une extension du cercle des opérations imposables. Partant, elle ne touche pas à l'objet de l'impôt (cf. notamment l'art. 127 al. 1 Cst.).
6.5 Au plan systématique, il faut relever que la nécessité d'identifier clairement les parties à l'opération, afin d'assurer une application correcte de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (cf. consid. 3.3 ci-dessus) et d'éviter des fraudes existe autant en cas de représentation de l'acquéreur/destinataire que lorsque le fournisseur/prestataire est représenté. Quoi qu'en dise l'autorité intimée, cela est nécessaire aussi lorsqu'il y a représentation en relation avec une prestation de services: dans ces cas également, il importe de savoir si l'auteur ou le destinataire de la prestation est le représentant ou le représenté. Or, cet objectif serait compromis si, en matière de TVA, il pouvait y avoir représentation tacite (le tiers devant inférer des circonstances l'existence du rapport de représentation) ou si l'effet de représentation se produisait lorsqu'il est indifférent au tiers de traiter avec l'un ou avec l'autre, comme cela est prévu à l'art. 32 CO.
6.6 Cela vaut également en cas de représentation lors de l'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger, où il est indispensable de savoir si celui qui agit est assujetti à la TVA ou s'il n'est qu'un simple intermédiaire qui acquiert les prestations expressément au nom et pour le compte d'un tiers clairement identifié, ce dernier étant considéré alors comme acquéreur des prestations et à ce titre redevable de l'impôt (cf. Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Berne 2000, n. 3 ad art. 11). Peu importe à cet égard que l'imposition de l'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger représente une exception.

Au surplus, si le rapport de représentation pouvait faire l'objet d'une définition plus large lorsqu'il s'agit de l'acquisition des prestations (art. 32 CO) que lors de leur fourniture (art. 10 OTVA), le droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 29 OTVA) pourrait se trouver dissocié de l'imposition de la prestation fournie par le représentant indirect qui ne remplirait pas les conditions de l'art. 10 OTVA et demeurerait redevable de l'impôt sur celle-ci (art. 38 OTVA).

Par conséquent, il est exclu d'appliquer la règle de droit privé à la représentation de l'acquéreur/destinataire. Comme indiqué plus haut (consid. 3.3), les règles sur la représentation en matière de TVA et celles sur la représentation civile diffèrent tant au niveau de leurs conditions qu'au niveau de leur conséquence et ne sont pas conciliables.

Pour les motifs qui précèdent, l'argumentation contenue sur ce point dans la décision attaquée ne peut être suivie.
6.7 Dans le cas particulier, dans ses rapports avec I._____ Ltd, l'intimée n'a pas agi expressément au nom des armateurs. En particulier, elle a conclu le contrat sur l'engagement d'équipages en son propre nom. Certes, le texte du contrat mentionne, sous la définition du terme «navires», qu'il s'agit notamment de tous les bateaux pour lesquels l'intimée ou une société liée à elle fournit ses services en agissant au nom et pour le compte des armateurs («any ships [...]in respect of which A._____ [ancienne raison de l'intimée]or such subsidiaries or associates provide service for and on behalf of the Shipowners»). Cette mention des rapports de représentation n'a cependant guère de portée, car elle est faite «en passant» - la clause ayant pour objet la définition de la notion de «navires» - et les armateurs ne sont pas désignés nommément.

Par ailleurs, il est vrai que la société d'Odessa connaissait l'identité des armateurs, puisqu'elle a engagé des marins en agissant (expressément) en leurs noms, qui lui auraient été communiqués par l'intimée. Cela ne conduit toutefois pas à admettre que celle-ci agissait en l'espèce en tant que représentante directe (au sens de l'art. 10 al. 1 OTVA) des armateurs vis-à-vis de la société d'Odessa, car, selon la jurisprudence, il ne suffit pas que l'identité des représentés soit portée à la connaissance des tiers, il faut encore que cette communication mentionne expressément l'existence des rapports de représentation ainsi que les opérations concernées. Ces conditions sont remplies notamment lorsque le représentant établit des factures où figure le nom des représentés (2A.273/2002 du 13 janvier 2003 in Pra 2003 no 156 p. 857 consid. 3.2.3). Or, en l'occurrence, il n'est pas prouvé ni même allégué que I._____ Ltd ait reçu une telle communication de la part de l'intimée: celle-ci affirme qu'elle a communiqué à la société d'Odessa le nom de l'armateur ainsi que les besoins en personnel de ce dernier; elle ne prétend pas en revanche qu'elle a indiqué alors expressément agir en qualité de représentant de l'armateur. Quant au passage
précité du contrat sur l'engagement d'équipages, il ne saurait suppléer au défaut de cette indication, compte tenu de sa portée limitée.

Enfin, l'intimée n'a jamais transféré expressément ses pouvoirs de représenter les armateurs à I._____ Ltd s'agissant d'engager les équipages, de sorte que celle-ci ne pouvait, de ce point de vue non plus, prétendre représenter les armateurs au sens de l'art. 10 OTVA. Une délégation des pouvoirs de représentation aurait dû être indiquée en tant que telle et être soumise aux mêmes conditions que la représentation elle-même.

Au vu de ce qui précède, les conditions de la représentation directe au sens de l'art. 10 al. 1 OTVA ne sont pas réalisées et l'intimée ne saurait être considérée comme un simple intermédiaire entre I._____ Ltd et les armateurs.
7.
A bon droit, les rapports juridiques entre l'intimée et I._____ Ltd représentent un cas de sous-traitance: en concluant le contrat sur l'engagement d'équipages, l'intimée a sous-traité - comme le contrat de gestion de l'équipage conclu avec les armateurs l'y autorisait - à I._____ Ltd une partie des prestations - notamment le recrutement des marins -, qu'elle devait effectuer en vertu dudit contrat. En exécution du contrat sur l'engagement d'équipages, la société d'Odessa a fourni ses prestations de services à l'intimée qui les a acquises personnellement (même si la prestation consistant à engager les marins devait produire ses effets juridiques [de droit civil]dans le chef des armateurs). En effet, l'intimée a conclu le contrat sur l'engagement d'équipages non seulement en son propre nom mais aussi pour son propre compte, puisque, en vertu du contrat de gestion de l'équipage, elle continuait de répondre à l'égard des armateurs de la bonne exécution des prestations sous-traitées et supportait ainsi le risque lié aux prestations fournies par I._____ Ltd. Dans ces conditions, on ne saurait admettre l'existence, entre l'intimée et les armateurs, d'un rapport de représentation ni directe, ni indirecte. D'ailleurs,
l'existence d'un rapport de représentation indirecte supposerait que les mêmes prestations de services fassent l'objet de deux opérations successives, l'une entre la société d'Odessa et l'intimée, l'autre entre cette dernière et les armateurs. Or, il apparaît clairement que les prestations fournies par I._____ Ltd ne sont pas identiques à celles effectuées par l'intimée, cette dernière n'ayant sous-traité à la société d'Odessa qu'une partie des prestations qu'elle s'est engagée à fournir aux armateurs.

Quant aux prestations que l'intimée fournit aux armateurs, force est d'admettre que celle-ci accomplit toutes les tâches typiques d'un employeur, y compris notamment la prise de mesures disciplinaires et les négociations avec les syndicats. Dans l'exercice de leur activité, les marins sont subordonnés à l'intimée, qui leur verse les salaires en son propre nom (certes au débit d'un compte alimenté par les armateurs, qu'elle gère de manière fiduciaire). Dans le cadre de son activité de gestion des équipages, l'intimée assume une responsabilité importante, même si elle est soumise à certaines limitations. Certes, d'un autre côté, I._____ Ltd a engagé les marins en agissant formellement au nom et pour le compte des armateurs, mais sans disposer de pouvoirs de représentation précis. Au demeurant, il ressort du contrat de gestion de l'équipage que les armateurs voulaient un navire équipé, au sens propre, et non qu'on leur procure du personnel dont ils seraient les employeurs. Il y a ainsi lieu d'admettre que le personnel d'équipage relevait de l'intimée, qui le mettait à disposition des armateurs.
8.
Selon l'art. 26 al. 2 OTVA, est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contre-partie de la livraison ou de la prestation de services. La contre-prestation comprend également la couverture de tous les frais, même si ceux-ci sont facturés séparément.

Dans le cas particulier, pour fournir ses prestations, l'intimée a engagé des frais de personnel qu'elle a mis à la charge des armateurs. Les montants versés font partie de la contre-prestation de ceux-ci. Peu importe qu'ils ne soient pas facturés avec les management ou crewing fees, mais versés d'avance par les armateurs, selon les estimations de l'intimée, sur un compte que celle-ci gère de manière fiduciaire.
9.
Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours.

Succombant, l'intimée doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est admis et la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 26 mars 2003 est annulée. La décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 29 janvier 2001 est confirmée.
2.
Un émolument judiciaire de 10'000 fr. est mis à la charge de l'intimée.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux parties et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 20 janvier 2005
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: