Tribunale federale
Tribunal federal

2A.547/2002/VIA/elo
{T 0/2}

Arrêt du 26 mai 2004
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président, Müller, Yersin, Merkli 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

Société X._____ SA,
Y._____ SA,
intimées,
toutes deux représentées par Ernst & Young SA,
1000 Lausanne 9,

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

Objet
taxe sur la valeur ajoutée; subvention,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contri butions du 8 octobre 2002.

Faits:
A.
La Société X._____ SA, société anonyme de siège à A._____, est immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) depuis le 1er janvier 1995. Ses activités sont la production et la distribution d'électricité ainsi que l'exploitation de plusieurs lignes de transports publics sur le territoire des communes qu'elle dessert. Depuis le 1er janvier 1997, elle fait partie du groupe d'imposition, au sens de l'art. 17 al. 3 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures), formé par Y._____ SA, société anonyme de siège à A._____, qui a pour but notamment l'acquisition, la création et l'exploitation d'entreprises industrielles, en particulier dans le domaine de la production et de la distribution d'électricité.

Par conventions du 14 décembre 1976, les communes de B._____, C._____, D._____, E._____, F._____ et G._____ (ci-après: les communes du haut) ont accordé à la la Société X._____ SA le droit d'installer et d'exploiter sur leur territoire un réseau d'énergie électrique. De son côté, la Société X._____ SA s'est engagée, d'une part, à fournir l'énergie électrique à ces communes et aux particuliers établis sur leur territoire et, d'autre part, à verser aux communes une redevance annuelle.

Par conventions du 21 décembre 1988 (ci-après: les conventions), les communes de H._____, I._____, J._____, K._____, A._____ et L._____ (ci-après: les communes du bas) ont également accordé le droit à la la Société X._____ SA et à la Société Z._____ (devenue entre-temps Y._____ SA)

d'installer et d'exploiter un réseau de distribution d'électricité. La Société X._____ SA s'est engagée, d'une part, à fournir l'énergie électrique à ces communes et aux particuliers établis sur leur territoire et, d'autre part, à verser aux communes une redevance annuelle. En outre, dans le cadre de ces conventions, la Société X._____ SA s'est engagée à exploiter une ligne de trolleybus entre J._____ et M._____ ainsi que des lignes d'autobus à J._____ et A._____. L'obligation d'assurer une ligne de trolleybus découlait déjà d'une convention antérieure, du 23 mars 1955, demeurée en vigueur jusqu'au 31 décembre 1991.

Après avoir effectué un contrôle fiscal, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) a adressé le 5 mai 1999 à la Société X._____ SA un avis de crédit pour la période allant du 1er trimestre 1995 au 4ème trimestre 1996 de 906'485 fr., après débit de 137'353 fr. 70, ce dernier montant correspondant à la TVA sur la part du déficit des transports publics supportée par la Société X._____ SA. Elle a simultanément adressé à Y._____ SA un décompte complémentaire pour la période allant du 1er trimestre 1997 au 4ème trimestre 1998 de 172'435 fr. Elle a estimé en effet qu'il y avait ëompensationëntre la redevance due aux collectivités publiques du bas et la couverture d'une part du déficit des transports publics par la Société X._____ SA, de sorte que les deux sociétés précitées bénéficiaient d'une subvention publique, ce qui entraînait une réduction de l'impôt préalable déductible.

La Société X._____ SA a contesté le débit de 137'353 fr. 70 et Y._____ SA le décompte complémentaire à concurrence de 151'443 fr. 25, montant correspondant à la TVA sur la part du déficit des transports publics supportée par la Société X._____ SA pour les années 1997 (72'435 fr. 55) et 1998 (79'007 fr. 70). Elles ont demandé que des décisions formelles soient rendues.
B.
Par décisions du 15 mai 2000, confirmées sur réclamation le 20 juin 2001, l'Administration fédérale a maintenu le décompte complémen taire ainsi que l'avis de crédit précités.

La Société X._____ SA et Y._____ SA ont interjeté recours contre ces décisions devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours).

Après avoir joint les causes, la Commission de recours, par décision du 8 octobre 2002, a admis les recours et annulé les décisions sur réclamations. Elle a considéré que la prise en charge du déficit des transports publics par la Société X._____ SA constituait une contrepartie du droit d'utiliser le domaine public des communes du bas et a nié que celle-ci compense une redevance et représente une subvention.

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, principalement, de rétablir les décisions sur réclamations du 20 juin 2001 ainsi que, subsidiairement, pour le cas où la qualification d'échange des prestations - et non de subvention - serait admise, de renvoyer les causes à l'Administration fédérale pour qu'elle rende deux nouvelles décisions sur réclamations. Elle fait valoir que la Commission de recours a violé le droit fédéral en niant l'existence d'une subvention. Par ailleurs, elle relève que le point de vue de la Commission de recours, selon lequel il y aurait échange de prestations et non subvention, conduit à imposer au taux normal la prestation de la Société X._____ SA consistant à exploiter des lignes de transports publics, avec pour effet une reformatio in pejus. La Commission de recours aurait toutefois négligé de se prononcer sur le traitement fiscal de ladite prestation.

La Commission de recours a renoncé à déposer des observations. Les intimées concluent 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.

Lorsque, comme en l'espèce, le recours est dirigé contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits qui y sont constatés, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets, ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ).

Conformément à l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 128 II 56 consid. 2b p. 60; 126 V 252 consid. 1a p. 254). Il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 127 II 264 consid. 1b p. 268 et la jurisprudence citée). Il examine librement l'interprétation des dispositions de l'ordonnance régissant la TVA par les autorités inférieures et la conformité de cette interprétation aux normes constitutionnelles (ATF 125 II 326 consid. 3b p. 331-332). Par ailleurs, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision attaquée (art. 104 lettre c ch. 3 OJ; ATF 125 II 326 consid. 3 p. 330).
2.
2.1 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 4ème trimestre 1998.
2.2 Sont notamment soumises à la TVA, à moins d'être expressément exclues de son champ d'application, les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur territoire suisse, y compris les livraisons à soi-même (art. 8 al. 2 lettre a Disp. trans. aCst. et art. 196 ch. 14 al. 1 lettre a Cst.; cf. également art. 4 OTVA et art. 5 LTVA).

Une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation, entre un ou plusieurs prestataires, dont l'un au moins est assujetti à la TVA, et un ou plusieurs bénéficiaires, ainsi qu'un rapport économique étroit entre la prestation et la contre-prestation, ce qui est notamment le cas si l'échange repose sur un contrat (cf. ATF 126 II 249 consid. 4a p. 252-253, 443 consid. 6a p. 451). Sous réserve d'une prestation à soi-même, une livraison de biens ou une prestation de services n'est dès lors imposable que si elle est effectuée en échange d'une contre-prestation (cf. dans ce sens arrêt 2A.567/1999 in RDAF 2000 II p. 307 consid. 3c p. 311).

La TVA se calcule, en principe, sur la contre-prestation (art. 8 al. 2 lettre f Disp. trans. aCst. et art. 196 ch. 14 al. 1 lettre f Cst.). Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services (art. 26 al. 2 OTVA et art. 33 al. 2 LTVA).

En cas d'échanges de biens et d'opérations analogues, la valeur de chaque bien ou de chaque prestation de services vaut contre-prestation de l'autre bien ou prestation de services (art. 26 al. 4 1ère phrase OTVA). Cette disposition vise le cas de l'échange de prestations, où la prestation a pour contrepartie non pas une contre-prestation au sens indiqué ci-dessus mais une autre prestation (Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 90). La notion de prestation englobe toute livraison de biens ou prestation de services (Rivier/Rochat, op. cit., p. 35).
2.3 Sont des subventions les versements des pouvoirs publics qui visent à inciter leur bénéficiaire à adopter une certaine attitude ou à effectuer certaines tâches dans un but d'intérêt public. Hormis le comportement attendu de leur bénéficiaire, ces montants sont toutefois alloués gratuitement, c'est-à-dire sans contrepartie économique équivalente en faveur de la collectivité qui les verse (ATF 126 II 443 consid. 6c p. 453; cf. également art. 8 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 29 mars 2000 relative à la LTVA [OLTVA; RS 641.201]). Les subventions

et autres contributions des pouvoirs publics ne représentent donc pas une contre-prestation au sens de l'art. 26 al. 2 OTVA (cf. art. 26 al. 6 lettre b OTVA et art. 33 al. 6 lettre b LTVA).

Les subventions et autres contributions des pouvoirs publics peuvent prendre la forme de prestations pécuniaires, de prêts à des conditions préférentielles, de remises de dettes, de cautionnements ou de prestations en nature et services accordés à titre gracieux ou à des conditions avantageuses (notice no 15 S̈ubventions et autres contributions des pouvoirs publicsd̈e l'Administration fédérale, p. 2 pt 2; cf. aussi l'art. 3 al. 1 de la loi fédérale du 5 octobre 1990 sur les aides financières et les indemnités [loi sur les subventions; RS 616.1]).

Conformément à l'art. 30 al. 6 OTVA (cf. également art. 38 al. 8 LTVA), le versement de subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics entraîne la réduction proportionnelle du droit à la déduction de l'impôt préalable. A juste titre (cf. ATF 126 II 443 consid. 6d p. 454), cette réglementation tient compte du fait que, dans la mesure où leur prix est diminué par une subvention, la livraison de certains biens ou la fourniture de certaines prestations ne génèrent pas de contre-prestation imposable, seule à même de donner droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 29 al. 1 OTVA; cf. également art. 38 al. 1 LTVA; pour le mécanisme de la réduction proportionnelle de l'impôt préalable, cf. Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, thèse Zurich 1998, p. 247).
3.
Est litigieuse la question de savoir si les sociétés intimées ont bénéficié d'une subvention ou d'une autre contribution des pouvoirs publics au sens de l'art. 26 al. 6 OTVA. Pour trancher cette question, il convient d'envisager l'intégralité de leurs rapports juridiques avec les communes du bas, tels qu'ils sont définis dans les conventions du 21 décembre 1988. Selon ce document, les communes autorisent la Société X._____ SA à utiliser leur domaine public aux fins d'installer son réseau souterrain et aérien en vue de distribuer l'énergie électrique sur leur territoire (art. 1 al. 1). La contrepartie de cette prestation figure au chapitre V, intitulé P̈restations de la Société X._____ SA.̈ Il s'agit d'une part d'une redevance consistant en un pourcentage des recettes brutes liées à la vente d'énergie électrique (art. 15 al. 1 lettres a et b) et représentant la contre-prestation. Il s'agit d'autre part d'accorder aux communes des rabais pour la fourniture d'énergie électrique et de marchandises ainsi que pour des prestations de services (art. 15 al. 1 lettres c à e). Chacune de ces livraisons ou prestations de services se trouve dans un rapport d'échange au sens de l'art. 26 al. 4 OTVA avec la prestation des communes. Par
ailleurs, la Société X._____ SA prend d'autres engagements ne figurant pas dans le chapitre V: notamment celui de fournir l'énergie électrique aux communes et aux particuliers établis sur leur territoire (art. 2 al. 1 et art. 13) et celui d'exploiter une ligne de trolleybus entre J._____ et M._____ (art. 16) ainsi que d'assurer des services d'autobus à J._____ et A._____ (art. 17).

La recourante voit une subvention dans le fait que le mode de calcul de la redevance aurait été fixé de manière avantageuse pour les intimées, pour tenir compte du fait que celles-ci supportent le déficit des lignes de transports publics.

Une subvention peut effectivement être accordée par compensation, en renonçant entièrement ou partiellement à une prestation que le bénéficiaire de la subvention doit à celui qui l'octroie. En l'espèce, tel serait effectivement le cas si les communes du bas renonçaient à toute redevance de la part de la Société X._____ SA pour l'usage de leur domaine public ou se contentaient d'une redevance manifestement inférieure à celle qui serait due selon les conditions du marché. L'autorité intimée a toutefois apprécié correctement les faits en considérant que tel n'était pas le cas.

C'est en vain que la recourante fait valoir que les m̈odalités de rémunération de la concession accordée par les communes seraient revues à la hausse, si ces dernières devaient elles-mêmes supporter le déficit en causë(recours, p. 11). Une comparaison entre la redevance due aux communes du bas et celle versée aux communes du haut conduit à mettre en doute cette affirmation: la première est de * % des recettes brutes, puis, à partir de ******** fr., de ** %, sans plafonnement (art. 15 lettres a et b de la convention du 21 décembre 1988); la seconde est de *% des recettes brutes liées à la vente d'énergie électrique, avec un plafonnement à **** fr. par

abonné (art. 6 lettre a de la convention du 14 décembre 1976). Ainsi, en termes relatifs, la redevance due aux communes du haut est plus modique, alors même que les intimées n'ont pas à exploiter de lignes de transports publics sur leur territoire.

La recourante relève également que Ïles modalités de rémunération des concessions accordées par les communes du haut et les communes du bas sont très proches, alors qu' ¨´economiquement parlant, l'exploitation d'un réseau de distribution d'électricité est beaucoup plus rentable dans la région des communes du bas que dans celle des communes du haut à moins forte demande de consommation (entreprises et ménages). Outre qu'elle n'avance aucun chiffre à l'appui de la prétendue différence de rentabilité, la recourante méconnaît ce faisant que le mode de calcul de la redevance due aux communes du bas est plus avantageux pour celles-ci (**%, soit un taux augmenté de 50%, à partir du seuil de ******** fr.; absence de plafonnement).

Par ailleurs, la recourante ne fournit pas d'éléments de comparaison en relation avec d'autres concessions semblables, qui démontreraient que la redevance acquittée dans le cas particulier est manifestement inférieure aux conditions du marché.

Quant au fait que la Société X._____ SA a elle-même mentionné dans les rapports du conseil d'administration à l'assemblée générale des actionnaires sur la gestion et les comptes des exercices 1997 et 1998 que le déficit d'exploitation des services de trolleybus et autobus non subventionnés représentait üne redevance supplémentaireën faveur des communes du bas, il n'est pas déterminant, car cela ne signifie pas encore que la Société X._____ SA reconnaisse par là que la redevance stipulée soit avantageuse.

Ainsi, on ne saurait admettre que la redevance versée en l'espèce est manifestement inférieure à celle qui serait due selon les conditions du marché, en l'absence de prise en charge du déficit des transports publics par la Société X._____ SA. Par ailleurs, l'existence d'un lien entre la redevance et la couverture du déficit paraît infirmée par le fait que les conventions ne prévoient pas de mécanisme d'adaptation entre les deux.

Au vu de ce qui précède, l'autorité intimée a considéré à bon droit que les intimées n'avaient pas bénéficié d'une subvention ou d'une autre contribution des pouvoirs publics d'un montant équivalant à la part du déficit des transports publics à la charge de la Société X._____ SA. Partant, le recours doit être rejeté dans sa conclusion principale.

4.

A titre subsidiaire, la recourante soutient que si l'on devait admettre l'existence d'un échange de prestations entre les communes du bas qui concèdent l'usage du domaine public et les intimées qui s'engagent à assurer l'exploitation, même déficitaire, des lignes de transports publics, cette dernière prestation serait imposable au taux normal, ce qui conduirait à réformer la décision attaquée à leur détriment, la créance fiscale en découlant étant d'un montant nettement supérieur à la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

Cette argumentation ne peut être suivie. Si la prise en charge du déficit peut être vue comme une contre-prestation de l'usage du domaine public (prestation qui n'est pas soumise à la TVA, les communes en cause cédant cet usage dans l'exercice de leur puissance publique, cf. brochure de l'Administration fédérale no 18 Öcollectivités publiques, p. 87 pt 33), elle ne saurait en revanche constituer en elle-même une prestation, car elle ne représente ni une livraison de biens, ni une prestation de services de la Société X._____ SA, dont les communes du bas seraient les destinataires. Dans les rapports juridiques entre la Société X._____ SA et les communes du bas, il y a donc échange d'une prestation (cession de l'usage du domaine public) et d'une contre-prestation (prise en charge du déficit des transports publics) et non échange - ou autre opération analogue - de deux prestations. S'agissant de l'exploitation des lignes de transports publics, les prestations consistent dans le transport de personnes et s'inscrivent dans d'autres rapports juridiques, à savoir ceux qui s'établissent entre la Société X._____ SA et les usagers des transports publics, auxquels la TVA est d'ailleurs facturée. L'obligation de la Société X._____
SA d'exploiter les lignes de transports publics et de supporter le déficit en découlant représente une charge liée à la concession et reste sans incidence sur la TVA dans les rapports juridiques entre les parties à celle-ci. Dès lors, la conclusion subsidiaire doit également être rejetée.

5.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ).

Les intimées ont droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ), qu'il convient de mettre à la charge de la recourante.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 5'000 fr. est mis à la charge de la recou- rante.
3.
La recourante versera aux intimées une indemnité de 5'000 fr. à titre de dépens.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux parties et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 26 mai 2004
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: