[AZA 0/2]
2A.193/2001

IIe COUR DE DROIT PUBLIC
****

27 février 2002

Composition de la Cour: MM. et Mme les Juges Wurzburger,
Président, Hungerbühler, Müller, Yersin et Merkli.
Greffier: M. Dubey.

_____

Statuant sur le recours de droit administratif
formé par
X._____ SA, à Lausanne, représentée par Me Jean-Daniel Théraulaz, avocat à Lausanne

contre
la décision rendue le 7 mars 2001 par la Commission fédérale de recours en matière de contributions, dans la cause qui oppose la recourante à l' A d m i n i s t r a t i o nf édérale des contributions, à Berne;

(TVA; exportation de prestations de services
dans le domaine de la publicité)
Vu les pièces du dossier d'où ressortent
les faits suivants:

A.- X._____ SA est une société anonyme de droit suisse dont le siège est à Lausanne. Elle est immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) depuis le 1er janvier 1995. Active dans le domaine de la publicité, elle achète à son nom des espaces publicitaires dans des journaux à l'étranger qu'elle vend à des clients suisses. Elle en fait de même dans des journaux suisses pour des clients étrangers.

B.- Par décision du 6 avril 1995, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, (ci-après: l'Administration fédérale) a déclaré imposable dès le 1er janvier 1995 au taux de 6,5% la fourniture par X._____ SA à ses clients suisses d'espaces publicitaires achetés à son nom dans des journaux étrangers ainsi que la fourniture de mêmes espaces à ses clients étrangers dans des journaux suisses.

Sur réclamation partiellement admise, l'Administration fédérale a considéré que la fourniture à des clients étrangers d'espaces publicitaires dans des journaux suisses était exonérée de la TVA. X._____ SA a alors interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours) pour violation du droit constitutionnel à l'égalité, les prestataires de services offrant des espaces publicitaires à des clients suisses dans des médias édités à l'étranger étant soumis à un régime moins favorable que les fournisseurs de marchandises et les prestataires de services immobiliers ou de voyages à l'étranger.

C.- Par décision du 7 mars 2001, la Commission de recours a rejeté le recours. A l'appui de sa décision, elle a exposé que les opérations publicitaires étaient réputées fournies dans le pays du siège social du prestataire, c'est-à-dire en Suisse pour X._____ SA. Cette dernière fournissant des prestations de service à des destinataires ayant leur siège social ou leur domicile en Suisse, de telles prestations ne pouvaient pas être exonérées nonobstant le lieu de leur utilisation ou de leur exploitation à l'étranger. Le droit à l'égalité était pour le surplus respecté, une différence de fait existant entre livraisons de biens matériels et prestations immatérielles ainsi qu'entre prestations publicitaires et prestations fournies par des agences de voyages ou celles tendant à prépa-

rer et coordonner des travaux immobiliers.

D.- Agissant par la voie du recours de droit administratif, X._____ SA demande au Tribunal fédéral, sous suite de dépens, d'admettre le recours et de réformer la décision de la Commission de recours du 7 mars 2001 en ce sens que X._____ SA est exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée pour les prestations de service fournies à des clients suisses et destinées à des médias édités à l'étranger.

La Commission de recours a renoncé à déposer des observations.
L'Administration fédérale a conclu au rejet du recours avec suite de frais.

Considérant en droit :

1.- a) Dirigé contre une décision au sens de l'art. 5 PA, prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui ne tombe sous aucune des exceptions mentionnées aux art. 99 à 102 OJ, est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière de l'art. 54 al. 1 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, ordonnance régissant la TVA, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000).

b) 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 vérifie d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (cf. ATF 125 II 326 consid. 3 p. 330). Il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (cf. art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 121 II 473 consid. 1b p. 477 et la jurisprudence citée). En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, il 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 (cf. art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ). De surcroît, il ne peut pas revoir l'opportunité de la décision attaquée (cf. art. 104 lettre c OJ; ATF 125 II 326 consid. 3 p. 330). Par ailleurs, 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 (cf. ATF 125 II 326 consid. 3b p. 331-332).

2.- a) Selon les art. 41ter aCst. et 8 al. 1 Disp.
trans. aCst. (cf. également art. 130 al. 1 et 196 ch. 14 Cst.), la Confédération peut percevoir un impôt sur le chiffre d'affaires (taxe sur la valeur ajoutée). Le Conseil fédéral est chargé d'édicter les dispositions d'exécution régissant la matière jusqu'à l'entrée en vigueur de la législation fédérale. Cet impôt frappe les livraisons de biens et les prestations de services ainsi que les importations selon le système à plusieurs stades avec déduction de l'impôt préalable (art. 41ter al. 3 aCst.). Il doit être aménagé conformément aux principes mentionnés à l'art. 8 al. 2 Disp. trans.
aCst.

b) Sont soumises à la TVA, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ d'application de l'impôt, les livraisons de biens et les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse (art. 8 al. 2 lettre a ch. 1 Disp. trans. aCst. ; art. 4 lettres a et b OTVA). En sont en revanche exonérées, avec droit à la déduction de l'impôt préalable, celles qui sont effectuées à l'étranger (art. 8 al. 2 lettre c ch. 1 Disp. trans. aCst.).

Est considérée comme prestation de services toute prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien (art. 6 al. 1 OTVA).

c) Les parties reconnaissant à bon droit que des prestations dans le domaine publicitaire telles que celles en cause en l'espèce constituent des prestations de services qui entrent dans le champ de l'impôt. Reste seule litigieuse la question de savoir si l'opération consistant à offrir à des clients suisses des espaces publicitaires que la recourante achète en son propre nom dans des médias édités à l'étranger a lieu sur territoire suisse et, le cas échéant, si elle peut être exonérée de l'impôt.

3.- a) La livraison est réputée effectuée à l'endroit où se situe le bien lors du transfert du pouvoir d'en disposer économiquement, de sa remise ou de sa mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance (art. 11 lettre a OTVA). En revanche, en vertu de l'art. 12 al. 1 OTVA, sous réserve du 2ème alinéa, est réputé lieu d'une prestation de service l'endroit où le prestataire a son siège social ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu de son domicile ou l'endroit à partir duquel il exerce son activité. L'alinéa 2 de l'art. 12 OTVA vise les prestations de services tendant à préparer ou à coordonner des travaux immobiliers, les prestations de transport et les activités accessoires aux transports, pour lesquelles des règles particulières sont prévues.

b) En l'espèce, la Commission de recours a considéré que le siège social de la recourante était situé en Suisse et que les bénéficiaires des prestations de services de la recourante avaient, sinon leur siège social, du moins leur domicile en Suisse. Elle a ainsi jugé que l'opération consistant à offrir à des clients suisses des espaces publicitaires que la recourante achetait en son propre nom dans des médias édités à l'étranger avait lieu sur territoire suisse et qu'elle ne pouvait être exonérée; à cet égard, elle a en outre précisé qu'il importait peu que les journaux qui mettaient à disposition ces espaces publicitaires paraissent en Suisse ou à l'étranger.

La recourante soutient que la Commission de recours a violé le droit fédéral en se référant uniquement à son siège social pour déterminer le lieu de la prestation. Elle affirme que sa prestation est consommée à l'étranger, puisque les espaces publicitaires qu'elle offre à ses clients suisses se trouvent dans des journaux étrangers, que les supports publicitaires sont physiquement exportés à l'étranger et que leur publication elle-même a lieu à l'étranger. Dans ces conditions, il ne subsiste, à son avis, aucun doute quant à l'endroit où la prestation est consommée. L'indice du siège social du prestataire de services n'est, selon elle, qu'une manière excessive d'interpréter la loi pour le confort de son application, qui ne prend pas en considération la particularité de ses activités, pour lesquelles il n'y aurait pas lieu de distinguer entre livraisons de biens et prestations de services.

c) En tant qu'elle concerne la stricte application de l'art. 12 al. 1 OTVA au cas d'espèce, l'argumentation de la recourante est dépourvue de fondement; il est en effet incontesté que son siège social se situe en Suisse.

Dans la mesure où elle met en cause la réglementation elle-même, la recourante perd de vue que la distinction entre livraisons et prestations de services résulte directement de l'art. 41ter al. 3 aCst. qui lie le Tribunal fédéral et qu'elle est précisément importante pour déterminer le lieu des opérations imposables. L'une portant sur un bien matériel - localisable - et l'autre sur une prestation immatérielle, les critères de rattachement territorial de chacune de ces opérations ne peuvent être définis de la même manière, nonobstant les critiques théoriques d'une partie de la doctrine.
Au demeurant, les prestations de services étant de manière générale difficilement localisables, à l'instar de celles de la recourante, le rattachement prévu par l'art. 12 al. 1 OTVA constitue un critère valable, sûr et largement reconnu, d'autant que l'art. 9 ch. 1 de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relative aux taxes sur le chiffre d'affaires (77/388/CEE; JOCE 1977 n°L 145; ci-après: la sixième directive), dont s'est inspiré le législateur suisse, propose un critère identique (MarcoMolino, Les opérations transfrontalières en matière de TVA, Thèse Fribourg 1997, p. 139, 152/153 et les références citées).

d) Par conséquent en jugeant que les prestations de services de la recourante ont lieu en Suisse, la Commission de recours a correctement appliqué l'art. 12 al. 1 OTVA, dont la teneur ne heurte pas la Constitution.

Reste à examiner si les prestations en cause doivent être exonérées de la taxe en vertu de l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA.

4.- a) En vertu de l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA, sont exonérées de l'impôt les autres prestations de services imposables qui sont fournies à un destinataire ayant son siège social ou son domicile à l'étranger, à condition qu'elles soient utilisées ou exploitées à l'étranger.

Il ressort de la lettre de l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA que ces conditions sont cumulatives (Xavier Oberson,

Qualification et localisation des services internationaux en matière de TVA, in: Archives 69, p. 403, 414-415; MarcoMolino, op. cit. , p. 325).

Dans sa notice n°13 du 31 janvier 1997 concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger, l'Administration fédérale expose que la détermination du lieu d'utilisation ou d'exploitation des prestations de services facturées à un destinataire ayant son siège social ou son domicile à l'étranger (art. 15 al. 2 lettre l OTVA) s'inspire largement de l'art. 9 de la sixième directive. Par conséquent, précise-t-elle sous chiffre 2 lettre c de sa notice, l'utilisation ou l'exploitation a lieu, pour les prestations de services dans le domaine de la publicité (établissement de projets, annonces, étude de marché, publicité à la TV ou à la radio), dans la mesure où il ne s'agit pas en principe de livraisons de biens, à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile (principe du domicile).
La pratique de l'Administration fédérale affaiblit l'importance de la deuxième condition privilégiant l'application de la présomption de l'usage au siège ou domicile du bénéficiaire, suivant en cela la législation communautaire (Xavier Oberson, op. cit. , p. 414-415; Marco Molino, op.
cit. , p. 138 et 325). L'art. 9 ch. 2 lettre e, 2ème tiret, de la sixième directive prévoit en effet que le lieu des prestations de publicité rendues à des preneurs établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.

b) En l'espèce, la question de savoir si l'assouplissement des conditions d'exonération des prestations de services prévues par l'art. 15 al. 2 lettre l OTVA doit être approuvée peut rester ouverte. Il suffit de constater que les prestations de services en cause ont lieu entre un prestataire établi en Suisse et des bénéficiaires également établis en Suisse, les espaces publicitaires édités à l'étranger ayant été achetés en son nom propre par la recourante - ce qu'elle ne conteste pas (cf. art. 10 al. 2 OTVA). Les clients suisses de la recourante n'entretenant aucun rapport juridique en relation avec l'étranger, il est donc conforme au principe de territorialité de l'impôt de soumettre pareille prestation de service, exclusivement localisée en Suisse, à la TVA suisse.

La loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (RS 641. 20, LTVA, loi sur la TVA, en vigueur depuis le 1er janvier 2001) conduit d'ailleurs, par un mécanisme certes différent, à un résultat identique en vertu de son art. 14 al. 3 lettre b. Celui-ci prévoit qu'est réputé lieu des prestations relevant du domaine publicitaire l'endroit où le destinataire a le siège de son activité économique, son établissement stable ou son domicile.

c) La recourante soutient que la Commission de recours a violé l'art. 8 Cst. en considérant que les prestations de services des agences de voyages ou celles tendant à préparer ou coordonner des travaux immobiliers sont différentes des prestations de services qu'elle-même fournit dans le domaine publicitaire à ses clients suisses.

Cet argument perd de vue que si la distinction entre les prestations de services des agences de voyages ou celles tendant à préparer ou coordonner des travaux immobiliers et les prestations de services que la recourante fournit dans le domaine publicitaire à ses clients suisses, c'est-à-dire la mise à disposition d'espaces de publicité achetés en nom propre dans des journaux édités à l'étranger, n'est pas expressément prévue par la Constitution fédérale, elle repose néanmoins sur des éléments de fait importants qui justifient un traitement différent.

Les prestations en relation avec des travaux immobiliers correspondent à des coûts d'investissement incorporés à un bien matériel dont elles augmentent la valeur sans qu'il soit possible de les en dissocier ou d'en bénéficier autrement qu'avec l'immeuble, définitivement situé à l'étranger.
Elles sont dans un rapport spécial avec l'immeuble (cf. sur ce point, Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwersteuergesetz (MWSTG), Berne 2000, p. 159, 161-162 et les références citées). Le principe de la lex rei sitae est en outre largement reconnu dans d'autres domaines du droit, en particulier du droit fiscal (Marco Molino, op.
cit. , p. 141). Par conséquent, sur ce point, le grief est mal fondé.

S'agissant des prestations des agences de voyages - exonérées uniquement dans la mesure où celles-ci les fournissent en leur propre nom en recourant à des livraisons et prestations de services de tiers fournies à l'étranger par ces derniers (art. 15 al. 2 lettre i OTVA)-, la recourante perd encore une fois de vue, dans l'exemple qu'elle expose à l'appui de sa thèse, c'est-à-dire la vente d'un billet d'avion par une agence de Genève pour un vol entre Paris et Londres, qu'un tel service se laisse facilement localiser au lieu où se trouve le vecteur qui transporte l'objet ou la personne (art. 12 al. 2 lettre b OTVA, Marco Molino, op.
cit. , p. 143), alors que les conséquences de la prestation publicitaire, à défaut de connaître avec exactitude le rayon de diffusion du media en cause, peuvent être localisées au domicile ou siège du bénéficiaire dès lors qu'elles ont une influence directe sur son chiffre d'affaires (Marco Molino, op. cit. , p. 147, 155). Les art. 9 ch. 2 lettre e, 2ème tiret de la sixième directive et 14 al. 3 lettre b LTVA adoptent d'ailleurs une distinction similaire en rattachant les prestations publicitaires, en tant que prestations dites immatérielles - par opposition à celles qui sont localisées au lieu de situation du bien ou de l'activité - au siège de l'activité économique du destinataire (Xavier Oberson, op. cit. , p. 415). En l'espèce, l'application combinée des art. 12 al. 1 et 15 al. 2 lettre l OTVA aboutit également à ce résultat.
A cet égard, au demeurant, l'attitude de la recourante, qui a accueilli sans réserve l'exonération par l'Administration fédérale des prestations qu'elle offre à ses clients de l'étranger dans les journaux suisses, est pour le moins contradictoire.

d) Par conséquent, en jugeant que les prestations publicitaires se distinguent des prestations fournies par les agences de voyages et de celles tendant à préparer ou à coordonner des travaux immobiliers, la Commission de recours n'a pas violé l'art. 8 Cst.
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) et n'a pas droit à des dépens.

Par ces motifs,

le Tribunal fédéral :

1. Rejette le recours.

2. Met un émolument judiciaire de 3'000 fr. à la charge de la recourante.

3. Communique le présent arrêt en copie au mandataire de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.

Lausanne, le 27 février 2002 DCE/dxc

Au nom de la IIe Cour de droit public
du TRIBUNAL FEDERAL SUISSE:
Le Président,

Le Greffier,