Urteilskopf

132 II 353

30. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public dans la cause Administration fédérale des contributions contre X. AG et Commission fédérale de recours en matière de contributions (recours de droit administratif) 2A.245/2005 du 9 août 2006

Regeste (de):
Art. 18 Ziff. 19 lit. a, Art. 33 Abs. 2 und 6 lit. b, Art. 38 Abs. 1, 2, 4 und 8 MWSTG; Abzug der Vorsteuer auf Investitionen, die durch Darlehen oder Einlagen der Aktionäre finanziert worden sind.

Begriff der Nichtumsätze (E. 4.3). Mehrwertsteuerrechtliche Behandlung von Darlehen und Einlagen (E. 6.1-6.4). Kürzung des Vorsteuerabzuges; Unterscheidung zwischen Darlehen und Einlage einerseits und Schenkung andererseits sowie zwischen der Vorsteuer auf den Leistungen (z.B. Beratungsleistungen), welche im Zusammenhang mit dem Darlehen oder der Einlage erbracht wurden, und der Vorsteuer, welche auf den damit finanzierten Waren und Dienstleistungen lastet (E. 7). Vorsteuerabzug: Verwendung für einen geschäftlichen Zweck (E. 8.2); notwendiger Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung, insbesondere zwischen der Investition oder Anschaffung von Produktionsmitteln einerseits und den späteren Umsätzen andererseits (E. 8.3, 8.4 und 10). Ablehnung des Kriteriums, wonach die Unternehmung eine angemessene Rentabilität erreichen muss, damit bei Darlehen oder Einlagen keine Schenkung anzunehmen ist (E. 9).

Regeste (fr):
Art. 18 ch. 19 let. a, art. 33 al. 2 et 6 let. b, art. 38 al. 1, 2, 4 et 8 LTVA; déduction de l'impôt préalable grevant les investissements financés à l'aide de prêts ou d'apports des actionnaires.

Notion d'activités qui ne sont pas considérées comme des opérations (consid. 4.3). Traitement fiscal des prêts et des apports (consid. 6.1-6.4). Réduction de la déduction de l'impôt préalable; distinction entre prêt, apport et don, ainsi qu'entre l'impôt préalable grevant les prestations (de conseils etc.) qui sont à l'origine du prêt ou de l'apport et la charge fiscale grevant les biens et services acquis à l'aide de celui-ci (consid. 7). Déduction de l'impôt préalable: affectation justifiée par l'usage commercial (consid. 8.2); relation entre l'opération grevée et l'opération imposable à laquelle elle est affectée, en particulier entre des investissements ou l'acquisition de moyens de production et les chiffres d'affaires ultérieurs (consid. 8.3, 8.4 et 10). L'exigence que l'entreprise puisse atteindre une "rentabilité appropriée" lors du versement du prêt ou de l'apport, faute de quoi il s'agirait d'un don, est dénuée de fondement (consid. 9).

Regesto (it):
Art. 18 n. 19 lett. a, art. 33 cpv. 2 e 6 lett. b, art. 38 cpv. 1, 2, 4 e 8 LIVA; deduzione dell'imposta precedente gravante gli investimenti finanziati mediante prestiti o apporti degli azionisti.

Nozione di attività che non sono considerate operazioni (consid. 4.3). Regime fiscale applicabile a prestiti ed apporti (consid. 6.1-6.4). Riduzione della deduzione dell'imposta precedente; distinzione tra prestito, apporto e dono nonché tra l'imposta precedente che grava le prestazioni (di consulenza, ecc.) all'origine del prestito o dell'apporto e l'onere fiscale che grava i beni ed i servizi acquisiti grazie allo stesso (consid. 7). Deduzione dell'imposta precedente: scopi giustificati dall'uso commerciale (consid. 8.2); relazione tra l'operazione precedente gravata da imposta e l'operazione imponibile a cui è destinata, segnatamente tra gli investimenti o l'acquisizione di mezzi di produzione e le cifre d'affari ulteriori (consid. 8.3, 8.4 e 10). L'esigenza che con il versamento del prestito o dell'apporto l'impresa possa ottenere una redditività appropriata, poiché altrimenti si tratterebbe di un dono, è destituita di fondamento (consid. 9).

Sachverhalt ab Seite 354

BGE 132 II 353 S. 354

La société X. AG (ou l'intimée) exploite un hôtel. Ses actionnaires sont la Fondation de famille A. par l'intermédiaire de sa société holding, A. Holding SA (ci-après: A. Holding), à raison de 63.33 %, et B. Holding AG, à raison de 34.58 %. Un premier hôtel (150 lits) exploité à N. de 1875 à 1961 fut détruit par un incendie en 1961. Reconstruit d'abord sous une forme modeste en 1986 (20 lits et des appartements), il a été agrandi dès 1997 (132 lits et quatre appartements) et transformé en "hôtel de sport" 4 étoiles. Les fonds nécessaires à cette transformation et à la création d'une maison pour le personnel ont été mis à disposition en totalité par A. Holding sous forme de prêt, aux dires de l'intimée. Celle-ci a déduit dans ses décomptes la TVA facturée par les maîtres d'état.

BGE 132 II 353 S. 355

A la suite d'un contrôle fiscal, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale ou la recourante) a établi un décompte complémentaire d'un montant de 4'288'135 fr. plus intérêts pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 1996 au 31 mars 2001. Cette reprise - confirmée par décision, puis par décision sur réclamation du 10 décembre 2003 - se justifiait par la réduction d'impôts préalables mis en compte. L'Administration fédérale a estimé que les montants mis à disposition de l'intimée par A. Holding ne pouvaient être considérés comme un prêt. Il ressortait en effet de l'analyse de différents documents remis par X. AG (business plan sur huit ans, récapitulation des investissements, tableaux de comparaison chiffrés, etc.) que le prêt en cause ne permettait pas d'obtenir une rentabilité appropriée, ni de maintenir le capital au regard des principes de l'économie d'entreprise, ni même d'assurer un rendement minimal par rapport aux moyennes de la branche. Il n'était ainsi pas justifié par l'usage commercial. Il devait être qualifié de don et comme il était en relation directe avec des dépenses de construction et de transformation, la déduction de l'impôt préalable devait être réduite proportionnellement. Le 26 janvier 2004, X. AG a recouru contre cette décision à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours), en faisant valoir que l'entreprise se développait normalement s'agissant d'hôtellerie de luxe, que A. Holding lui avait remis une partie de sa dette, à savoir un montant correspondant à la perte reportée au 31 octobre 2000 et aux intérêts dus sur le prêt au 31 octobre 2001, de façon "à partir de la première année d'exploitation avec un compte de pertes et profits à zéro". Elle n'avait par ailleurs qu'un seul créancier, la banque C. Le montant avancé par A. Holding était bien un prêt, et non un don, et donnait droit à la déduction de l'impôt préalable. Par décision du 11 mars 2005, la Commission de recours a admis le recours de X. AG dans le sens des considérants et annulé la décision sur réclamation. Considérant qu'un prêt est en principe exclu du champ de l'impôt selon les art. 14 ch. 15 let. a OTVA et 18 ch. 19 let. a LTVA, sans droit à la déduction de l'impôt préalable, et que les apports des actionnaires à la société ne constituaient pas un échange de prestations, mais bien des "opérations hors du champ de la TVA au sens technique", qui ne pouvaient avoir d'effet sur l'impôt préalable déductible, elle a jugé que ni la partie de la dette de X. AG représentant un prêt véritable, ni celle constituant un apport

BGE 132 II 353 S. 356

dissimulé de capital n'entraînaient de réduction de l'impôt préalable déductible. Il en allait de même des intérêts

sur le prêt, auxquels avait renoncé A. Holding: ils faisaient partie de l'apport en capital. Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale demande au Tribunal fédéral d'annuler la décision de la Commission de recours du 11 mars 2005 et de confirmer la décision sur réclamation du 10 décembre 2003, avec suite de frais et dépens. Selon elle, les montants versés sans lien économique avec une prestation imposable ne sont pas soumis à la TVA et les opérations réalisées grâce à ces montants ne font pas partie des affectations ouvrant le droit à la déduction de l'impôt préalable. Seules les opérations consenties en dehors d'un échange de prestations par un actionnaire direct et justifiées par l'usage commercial n'induisent pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable; à défaut, elles sont qualifiées de dons et entraînent une telle réduction. En l'espèce, l'intimée se maintiendrait en activité non pas grâce à une rentabilité appropriée de ses fonds propres et étrangers, mais par l'apport de contributions de tiers qui ne peuvent être justifiées par l'usage commercial. Les versements en cause permettraient à l'intimée de réaliser son activité en abaissant ses prix et de fournir des prestations gratuites, ce qui pourrait constituer une distorsion de concurrence par rapport aux autres entreprises contraintes par les lois du marché à rentabiliser leurs capitaux sans aide externe. Les montants versés par A. Holding ayant financé entièrement les investissements, la réduction de l'impôt préalable déductible devrait être totale. La Commission de recours a renoncé à déposer des observations, tout en se reportant à sa décision. L'intimée conclut au rejet du recours. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours.

Erwägungen

Extrait des considérants:

4.

4.1 Selon l'art. 38 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20), si l'assujetti utilise des biens et des services pour l'une des affectations justifiées par l'usage commercial indiquées à l'alinéa 2, il peut déduire dans son décompte les montants de l'impôt préalable que d'autres assujettis lui ont facturés pour des livraisons de biens et prestations de services, ceux qu'il a déclarés, payés ou versés lors de l'acquisition de

prestations de services à l'étranger ainsi que l'impôt sur l'importation de biens (al. 1). Donnent droit à la déduction de l'impôt préalable en particulier les livraisons de biens imposables et les prestations de services imposables (al. 2 let. a et b; pour d'autres affectations donnant droit à la déduction, cf. al. 2 let. c et d et al. 3 de l'art. 38 LTVA). Sont notamment soumises à l'impôt les livraisons de biens faites à titre onéreux sur le territoire suisse, les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse et les prestations à soi-même, pour autant qu'elles soient effectuées par des assujettis (art. 5 let. a à c LTVA). Une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation suffisamment concrétisée 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. Il faut aussi un rapport économique étroit entre la prestation et la contre-prestation, ce qui est notamment le cas si l'échange repose sur un contrat. 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. La TVA se calcule en principe sur la contre-prestation. Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services (art. 33 al. 1 LTVA). Les art. 29, 4 et 26 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464) consacrent une réglementation analogue.

4.2 Sont exclues du champ de l'impôt, à moins que l'assujetti n'ait opté pour leur imposition conformément à l'art. 26 LTVA, et ne donnent par conséquent pas droit à la déduction de l'impôt préalable, les opérations mentionnées à l'art. 18 LTVA, notamment l'octroi et la négociation de crédits, ainsi que la gestion de crédits par celui qui les a octroyés (art. 17 et 18 ch. 19 let. a LTVA, cf. art. 13 et 14 ch. 15 let. a OTVA). Bien que reposant en principe sur un échange de prestations, ces opérations échappent à l'impôt par choix du législateur pour des motifs de politique sociale, culturelle ou de systématique fiscale (par exemple l'opération ne correspond pas à une consommation ou provoquerait une double imposition; CAMENZIND/ HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, n. 650 ss).

BGE 132 II 353 S. 358

4.3 N'entrent pas dans le domaine de la TVA les opérations qui ne correspondent pas à un échange de prestations (Nichtumsätze, non-opérations, non-transactions, activités qui ne sont pas considérées comme des opérations), parce qu'elles n'en remplissent pas les conditions. A titre d'exemples, la doctrine cite les donations et successions, les dommages-intérêts, les peines conventionnelles, les garanties, les subventions et autres contributions des pouvoirs publics, les dons et contributions privées, les dividendes, etc. (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., n. 153 ss et 307 ss; DIETER METZGER, Kurz-Kommentar zum MWSTG, Muri/Berne 2000, n. 9 ad art. 38 LTVA). L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée ne réglait - partiellement - que le traitement fiscal des subventions et autres contributions des pouvoirs publics, en précisant qu'elles ne faisaient pas partie de la contre-prestation (art. 26 al. 6 let. b OTVA) et que la déduction de l'impôt préalable devait être réduite proportionnellement tant que l'assujetti recevait de tels montants (art. 30 al. 6 OTVA). La jurisprudence a réservé le même traitement aux dons et attributions bénévoles privés (ATF 126 II 443 consid. 8). Les subventions et contributions des pouvoirs publics sont soumises au même régime selon les art. 33 al. 6 let. b et 38 al. 8 LTVA. S'agissant des dons, l'art. 33 al. 2 LTVA précise que la contre-prestation comprend aussi les dons qui peuvent être considérés comme des contre-prestations directes, fournies au bénéficiaire. Cela signifie implicitement que les dons qui ne constituent pas des contre-prestations directes ne sont pas soumis à la TVA. Si l'assujetti reçoit des dons qui ne peuvent être considérés comme la contre-prestation d'une opération déterminée, il doit réduire proportionnellement l'impôt préalable (art. 38 al. 8 LTVA). Le régime des dons n'a donc pas été modifié non plus. Une disposition nouvelle et plus générale énumère en revanche les opérations qui ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Ainsi sont mentionnées à titre exemplatif à l'art. 38 al. 4 LTVA les opérations exclues du champ de l'impôt, les activités qui ne sont pas considérées comme des opérations, les activités privées et les opérations exercées dans le cadre de la puissance publique. S'agissant des activités qui ne sont pas considérées comme des opérations (Nichtumsätze), il ressort des travaux préparatoires que le législateur a renoncé à les énumérer dans la loi, car "une telle décision serait notamment liée au risque de créer des vides juridiques" (rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil

BGE 132 II 353 S. 359

national [ci-après: rapport CER], FF 1996 V 701 ss, p. 719). Ainsi, on ne trouve aucune mention des apports d'un actionnaire à une société (libération du capital-actions, apports en nature, prestations à fonds perdu, abandon de créances, etc.), ni du traitement fiscal qui devrait leur être réservé. S'agissant des dividendes, le législateur a précisé que les dépenses en relation avec ceux-ci ne peuvent en tous les cas pas être exonérées d'impôt par l'intermédiaire de la déduction de l'impôt préalable, lorsque le but commercial de l'assujetti consiste principalement à détenir des participations. La diminution de l'impôt préalable déductible doit être fondée

sur des critères objectifs, pour autant qu'une réduction ait lieu, car, souvent, celle-ci n'a pas lieu, de telles opérations ne reposant pas sur des prestations acquises avec la charge de la TVA. Au surplus, plusieurs méthodes sont possibles, le lien économique entre les différentes transactions devant être mis au premier plan dans la mesure du possible (rapport CER, FF 1996 V 701 ss, p. 719 et 769). Sous une forme ou sous une autre, le droit à la déduction de l'impôt préalable se trouve ainsi réduit, qu'il s'agisse d'opérations exclues du champ de l'impôt ou d'activités qui ne sont pas considérées comme des opérations (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., n. 153 ss). Contrairement à ce qu'affirme la décision attaquée (consid. 3d/cc et 4d), on ne saurait considérer que les "non-transactions" sont sans effet sur l'impôt préalable déductible.

5.

5.1 L'intimée a reçu de son actionnaire principal un prêt très important. Une faible partie de cette somme a fait l'objet d'un abandon de créance, de même que les intérêts, jusqu'au 31 octobre 2001. Selon l'autorité intimée, le prêt - tant dans sa partie commercialement justifiée (au sens qu'elle aurait pu être accordée par un tiers) que pour son solde qui doit être qualifié d'apport dissimulé - ne justifie aucune réduction de la déduction de l'impôt préalable qui a grevé les dépenses d'investissements de l'intimée. Il en va de même de la part de la créance et des intérêts qui ont été abandonnés. Pour la recourante, de telles opérations ne donnent droit à la déduction de l'impôt préalable que si elles proviennent d'un actionnaire direct, qu'elles sont consenties en dehors d'un échange de prestations et qu'elles sont justifiées par l'usage commercial. Cette dernière condition ne serait pas remplie en l'espèce, ce qui conduirait à

la réduction "totale" de la déduction, les montants en cause représentant des dons. Il convient dès lors de qualifier les diverses opérations précitées et de déterminer leurs effets sur la déduction de l'impôt préalable. On peut constater d'emblée que le prêt ainsi que l'abandon de créance et des intérêts accordés à l'intimée l'ont été par son actionnaire direct, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner quelle solution devrait être adoptée dans le cas où de tels financements sont consentis par des intéressés plus éloignés (sociétés soeur, fille, grand-mère, autres proches des actionnaires directs, ou même tiers). En effet, sous réserve de cas particuliers (par exemple la société anonyme à but idéal, art. 620 al. 3 CO), le rapport d'actionnariat crée une situation particulière entre la société et son actionnaire, comme le relève l'autorité intimée. Celui-ci n'entretient pas des relations bénévoles ou gratuites avec la société car, grâce aux droits que lui confèrent ses actions, il compte bénéficier d'un retour des prestations qu'il lui consent. La situation de tiers ou de personnes qui ne participeraient que de façon médiate à la société apparaît différente, car ceux-ci n'ont pas de moyens d'action directs vis-à-vis de la société.

6.

6.1 Les crédits, y compris les prêts, sont des opérations exclues du champ de l'impôt sans droit à la déduction de l'impôt préalable chez celui qui les octroie (art. 18 ch. 19 let. a LTVA, art. 14 ch. 15 let. a OTVA). Ce n'est pas le versement des fonds et leur remboursement ultérieur qui représentent un échange de prestations à titre onéreux, mais bien la mise à disposition d'un capital contre un intérêt (ou d'autres rémunérations) (DZIADKOWSKI/WALDEN, Umsatzsteuer, 4e éd., Munich/Vienne 1996, p. 171 s.; CAMENZIND/HONAUER/ VALLENDER, op. cit., n. 802). L'emprunteur (auquel aucune TVA n'a d'ailleurs été facturée en sus des intérêts) n'a droit à aucune déduction de l'impôt préalable. Il ne peut non plus demander la déduction d'impôts préalables portant sur des prestations de conseils ou autres dépenses administratives en relation avec le prêt (notice n°16 concernant le traitement fiscal des chiffres d'affaires en relation avec des papiers-valeurs ainsi que le traitement

fiscal des intérêts et des dividendes, éditée par l'Administration fédérale le 16 août 1995, ch. 2.1 par analogie; voir aussi la brochure spéciale no 610.526-01 "Modifications de la pratique valables à partir du 1er janvier 2005" [ci-après: Modifications de la pratique], éditée par l'Administration fédérale, ch. 2.4).

BGE 132 II 353 S. 361

6.2 La qualification des apports des (futurs) actionnaires à une société est loin d'être univoque. A en croire la doctrine allemande et autrichienne, l'apport, lors de la création de la société, peut être considéré comme un échange de prestations (prestations en espèces ou en nature contre des droits d'actionnariat), du moins en cas d'apports en nature; au cours de la vie de la société, l'apport serait assimilé à une activité considérée comme ne relevant pas de la TVA (non-transaction). Selon d'autres avis, les droits de sociétariat ne représenteraient pas une contre-prestation; celle-ci consisterait en un avoir pour balance (Auseinandersetzungsguthaben), ou en l'extinction de l'obligation de procéder à l'apport ou encore en l'augmentation de valeur de la participation. L'opinion selon laquelle l'apport serait de manière générale une opération non imposable est également soutenue. Il en irait de même des apports dissimulés et des versements supplémentaires d'actionnaires, qui ne font l'objet d'aucune contre-prestation (HANS GEORG RUPPE, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3e éd., Vienne 2005, n. 77 ss, 83 ad § 1; DZIADKOWSKI/WALDEN, op. cit., p. 89 ss; BUNJES/GEIST, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 8e éd., Munich 2005, n. 45 ss ad § 1; WOLFRAM BIRKENFELD, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, Cologne 1996 ss, vol. I, § 50, n. 533 ss, 560 ss). La doctrine suisse considère les apports à une société comme des activités ne relevant pas de la TVA, faute d'échange de prestations. Il en irait de même des abandons de créances et prestations à fonds perdu des actionnaires (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., n. 450 ss). En contrepartie, l'impôt préalable sur les opérations en rapport direct avec des apports n'est pas déductible (METZGER, op. cit., n. 8 et 9 ad art. 38 LTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., n. 1419 s.). L'Administration fédérale partage cette opinion pour autant que les autres conditions qu'elle a posées soient remplies (cf. consid. 5.1 ci-dessus; notice n°23, précitée). Elle admet toutefois la déduction par la société bénéficiaire des apports de l'impôt préalable grevant les frais de constitution ainsi que les frais d'augmentation du capital, d'obtention de capitaux étrangers et les frais en relation avec des contributions d'assainissement (Modifications de la pratique, ch. 2.4, qui déroge à la notice n°16, précitée, ch. 3.1).

6.3 Au regard des considérations ci-dessus, il n'est pas nécessaire de qualifier de manière définitive les prêts et les apports. En effet, ces deux formes de financement des entreprises bénéficient d'un traitement identique, ce qui garantit leur neutralité au plan de la TVA. Une société doit pouvoir choisir entre un financement au moyen de

BGE 132 II 353 S. 362

fonds propres ou par emprunt, provenant de son ou de ses actionnaires directs, sans que des conséquences fiscales différentes n'influencent ce choix. A cet égard, la TVA se distingue des impôts directs où le choix du financement (capital propre dissimulé) peut conduire à une diminution indue d'impôt.

6.4 Ainsi, les prêts obtenus par l'intimée - qu'ils soient qualifiés de prêts véritables exonérés selon l'art. 18 ch. 19 let. a LTVA (art. 14 ch. 15 let. a OTVA) ou d'apports (le cas échéant dissimulés) considérés comme des "non-transactions" au sens de l'art. 38 al. 4 LTVA - ne sont pas soumis à la TVA et ne donnent pas droit, en principe, à la déduction de l'impôt préalable (RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 140). A bon droit, l'autorité intimée a considéré que l'abandon de créance et la renonciation aux intérêts dus représentent également des apports. Il s'agit en effet d'opérations de

financement, ou de refinancement par l'actionnaire, de même nature que la libération de la valeur nominale des actions, le versement d'un agio, des prestations à fonds perdu ou des versements supplémentaires.

7.

7.1 L'impôt préalable ne peut être déduit si les prestations acquises sont utilisées notamment pour une activité exclue du champ de l'impôt (art. 17 et 18 LTVA, art. 13 et 14 OTVA) ou qui n'est pas considérée comme une opération au sens de la TVA (art. 38 al. 4 LTVA). Cela ne signifie pas que la réduction de la déduction de l'impôt préalable soit semblable dans tous les cas. Les dons et subventions visent à encourager et soutenir une activité qui ne serait pas viable par elle-même ou la commercialisation de produits ou de services à un prix réduit par rapport au marché; ils représentent des recettes supplémentaires qui complètent les chiffres d'affaires (imposables, exclus ou exonérés) du bénéficiaire. La réduction de l'impôt préalable doit en tenir compte (brochure spéciale n°06 "Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation", éditée par l'Administration fédérale en septembre 2000, ch. 1.1.4). Les apports - comme les prêts - représentent de simples moyens de financement permettant à la société qui les obtient d'exercer une activité génératrice de plus-value en suivant les lois du marché. Ils ne représentent donc pas des chiffres d'affaires complémentaires.

Comme ils ne sont pas soumis à la TVA, ils entraînent la réduction de la déduction de l'impôt préalable, lorsqu'ils reposent sur des prestations qui ont été acquises par la société avec la charge de la taxe préalable. Dans la mesure où les prêts et apports sont en relation directe avec de telles prestations, la déduction de l'impôt qui grève celles-ci doit être refusée (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., n. 1420). Il n'est pas exclu non plus que l'impôt préalable grevant les frais administratifs généraux fasse l'objet d'une réduction appropriée, si ceux-ci sont en rapport avec les prêts et apports. Ce traitement différent ressort implicitement du texte légal qui prévoit une réduction "proportionnelle" dans le cas des dons et subventions (art. 38 al. 8 LTVA), alors que tel n'est pas le cas à l'alinéa 4 de l'art. 38 LTVA. Que les apports et prêts servent ensuite à acquérir des biens ou services grevés de la TVA n'autorise pas à réduire la déduction de ces montants d'impôt préalable. Une éventuelle réduction dépendra en principe uniquement du caractère imposable ou non de l'activité à laquelle ces biens et services seront affectés (art. 38 al. 1 LTVA).
S'agissant de la réduction induite par les prêts et apports, il appartiendra à la recourante d'examiner si elle entend maintenir la pratique libérale instaurée dans les Modifications de la pratique à partir du 1er janvier 2005 (cf. ci-dessus consid. 6.2 in fine) ou si elle préfère revenir à la pratique précédente conforme à la lettre de la loi.

7.2 En l'espèce, l'intimée a obtenu des prêts importants qu'elle a consacrés à financer ses investissements hôteliers. Quelle que soit la qualification de ces prêts (fonds étrangers ou apports dissimulés, y compris la part de la créance et les intérêts abandonnés), ils justifient la réduction de la déduction de l'impôt préalable qui a grevé les opérations à leur base (conseils, frais administratifs, etc.). En revanche, la déduction de l'impôt préalable grevant les investissements de l'intimée ne saurait être réduite, car ces opérations sont en relation avec l'activité hôtelière de l'intimée. Seul le caractère imposable (ou non) de cette activité est déterminant pour une éventuelle réduction de cette déduction. Il s'agit dès lors de savoir si celle-ci remplit les conditions de l'art. 38 al. 1 et 2 LTVA.

8.

8.1 Selon la recourante, les contributions des actionnaires (apports de capitaux, primes, aides et contributions versées à fonds perdu, abandon et postposition de créance en rapport avec des prêts,

abandon ou réduction d'intérêts, etc.) ne seraient justifiées par l'usage commercial que pour autant que l'ensemble des circonstances permettent d'admettre que l'entreprise peut atteindre une rentabilité appropriée en tenant compte des principes de l'économie d'entreprise. Les prêts, apports et contributions doivent pouvoir être utilisés pour l'activité future et ne pas servir seulement à la compensation des pertes (notice n°23, précitée, ch. 2.1.3 et 2.2.1). A défaut, il s'agirait de dons qui donnent lieu à la réduction proportionnelle de l'impôt préalable. Tel serait le cas des prêts et autres contributions obtenus par l'intimée dont l'activité ne serait pas viable. Pour l'autorité intimée, il serait manifeste que le rapport entre les fonds propres et les fonds empruntés de l'intimée est disproportionné. On peut toutefois faire l'économie d'une étude de rentabilité, car ni les apports en capital, qu'ils soient dissimulés sous forme de prêts ou qu'ils consistent en créances ou intérêts abandonnés, ni les prêts véritables ne donnent lieu à une diminution du droit de déduire l'impôt préalable. L'intimée estime que son activité se développe positivement et que rien ne permet de considérer que les prêts en cause ne se justifieraient pas commercialement, de sorte que la réduction de la déduction de l'impôt préalable confinerait à l'arbitraire, d'autant que la recourante admet appliquer des critères variables et parfois subjectifs en fonction de la spécificité de chaque cas.

8.2 Aux termes de l'art. 38 al. 1 et 2 LTVA, les affectations qui donnent droit à la déduction de l'impôt préalable doivent être justifiées par l'usage commercial et sont les livraisons de biens imposables, les prestations de services imposables, les opérations pour lesquelles il y a eu imposition par option, la remise de cadeaux et d'échantillons à certaines conditions (al. 2), ainsi que les activités en relation avec l'étranger ou qui seraient imposables si l'assujetti les effectuait sur territoire suisse (al. 3 qui renvoie à l'al. 1). L'art. 29 al. 1 OTVA indiquait simplement que pour bénéficier de la déduction de l'impôt préalable, l'assujetti devait utiliser les biens ou prestations de services en cause "pour un des buts indiqués au 2e alinéa", ces buts étant par ailleurs identiques à ceux de l'art. 38 LTVA (sous réserve d'une modification mineure s'agissant de la remise de cadeaux). Ces formulations concrétisent positivement le principe constitutionnel selon lequel "les dépenses n'ayant pas de caractère commercial ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable" (art. 196

ch. 14 al. 1 let. h in fine Cst.). La modification introduite à l'art. 38 al. 1 LTVA (utilisation pour des affectations "justifiées par l'usage commercial") devait notamment régler de manière plus générale le sort de l'impôt préalable grevant les dépenses de luxe, les frais de représentation et les frais de nourriture et de boissons (cf. art. 38 al. 5 LTVA, art. 30 al. 1 et 2 OTVA; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., n. 1388 ss; METZGER, op. cit., n. 2 ad art. 38 LTVA). Il n'en demeure pas moins que, sur le plan général, les biens et services qui ouvrent le droit à la déduction de l'impôt préalable doivent être affectés à des opérations imposables (sous réserve de la remise de cadeaux, art. 38 al. 2 let. d LTVA, art. 29 al. 2 let. d OTVA), seules celles dont il est établi qu'elles servent un but commercial justifiant la déduction. Cela exclut que les biens et services affectés à une consommation privée donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. Cela vaut également lorsque le consommateur est un assujetti et qu'il affecte des biens et services à un autre but que son activité commerciale, soit à des opérations imposables (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, thèse Zurich 1998, p. 254, 259).

8.3 Le droit de déduire l'impôt préalable suppose une relation entre l'opération préalable grevée (Eingangs-

leistung) et l'opération imposable (Ausgangsleistung) à laquelle celle-là est affectée. La relation peut être directe (achat d'un produit qui est revendu). Elle peut être indirecte lorsque la prestation imposable est exécutée grâce à des biens et services grevés de l'impôt préalable qui n'entrent toutefois pas dans sa composition. Tel est le cas des moyens de production ou des biens d'investissement. Le lien entre les deux prestations est économique et les biens et services grevés que l'assujetti a acquis doivent pouvoir être imputés à son activité imposable (RIEDO, op. cit., p. 254 ss, 256; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., n. 1395). La doctrine paraît divisée sur le point de savoir si une utilisation effective des biens et services grevés pour une affectation justifiée par l'usage commercial, c'est-à-dire une opération imposable, est exigée pour que l'impôt préalable puisse être déduit ou s'il suffit que l'assujetti ait eu l'intention d'utiliser les biens et services acquis pour l'une des affectations reconnues par la loi. Dans le premier cas, des opérations préalables qui échouent (Fehlmassnahmen), telles que des activités préparatoires non suivies d'effet, des marchandises ou des biens perdus ou détruits, ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable, puisqu'ils n'ont pas été utilisés pour l'une des

affectations légales justifiées par l'usage commercial. Il y a dans ce cas consommation des biens en cause, aucune prestation imposable n'ayant été fournie grâce à eux. Selon une autre opinion, du moment que les biens et services grevés ont été acquis par un assujetti (une entreprise) en vue d'une affectation justifiée par l'usage commercial, le droit à la déduction de l'impôt préalable reste acquis, même si l'activité économique envisagée n'a pas débouché sur des opérations imposables. L'art. 38 al. 1 LTVA consacrerait la première solution, même si la pratique est souple (RIEDO, op. cit., p. 257 ss; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., n. 1395). Dans une jurisprudence portant sur des états de fait voisins (dite de l'"erfolgloser Unternehmer"), la Cour de justice des Communautés européennes a jugé que celui qui manifestait l'intention, confirmée par des éléments objectifs, de commencer de manière indépendante une activité économique et qui effectue les premières dépenses d'investissement à ces fins doit être considéré comme assujetti et a le droit de déduire immédiatement la TVA due ou acquittée sur les dépenses d'investissement effectuées pour les besoins des opérations qu'il envisage de faire et qui ouvrent le droit à la déduction, sans devoir attendre le début de l'exploitation effective de son entreprise (arrêt du 21 mars 2000, Gabalfrisa SL, C-110/ 98 à C-147/98, Rec. 2000, p. I-1577, points 45 s.), et cela même lorsque l'administration fiscale sait dès la première liquidation de la taxe que l'activité envisagée, qui devait donner lieu à des opérations taxées, ne sera pas exercée (arrêt du 8 juin 2000, Breitsohl, C-400/ 98, Rec. 2000, p. I-4321, points 34 ss; cf. RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 150; RIEDO, op. cit., p. 261 qui critique cette jurisprudence qui s'écarterait de l'art. 17 al. 2 de la sixième directive; RUPPE, op. cit., n. 137 ad § 2; BUNJES/GEIST, op. cit., n. 56 ad § 15 et la jurisprudence citée; DZIADKOWSKI/WALDEN, op. cit., p. 223 ss qui citent également la position du Bundesfinanzhof, selon lequel, si des opérations taxables ne sont pas réalisées ultérieurement, la qualité d'assujettie de l'entreprise disparaît, de sorte que le droit à la déduction de l'impôt préalable s'éteint rétroactivement).

8.4 La loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée, comme l'ordonnance du même nom, ne règle que de manière fragmentaire les relations entre le droit d'un assujetti à la déduction de l'impôt préalable et l'obtention de chiffres d'affaires imposables. L'assujettissement obligatoire ne commence pas en principe avec l'activité, même si elle est exercée en vue de réaliser des recettes, mais avec la

réalisation d'un certain chiffre d'affaires imposable (art. 21 ss LTVA, art. 17 ss OTVA). L'assujettissement facultatif commence bien avec le début de l'activité, mais l'Administration fédérale peut en fixer les conditions (art. 27 LTVA, art. 20 OTVA). Dès lors, il est peu probable que se présentent des situations d"'erfolgloser Unternehmer", telles que jugées par la Cour de justice des Communautés européennes. Par ailleurs, l'art. 42 LTVA (art. 33 OTVA) règle le droit ultérieur au dégrèvement de l'impôt préalable. Au surplus, les règles générales sur la naissance du droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 38 al. 7 LTVA et art. 29 al. 6 OTVA) et sur la naissance de la créance fiscale s'agissant de la fourniture de biens et de services (art. 43 LTVA et art. 34 OTVA) s'appliquent. En revanche, la législation ne pose aucune règle exigeant que la déduction de l'impôt préalable grevant des investissements ou des moyens de production soit répartie sur plusieurs périodes fiscales (en fonction de la durée d'utilisation de ces biens, par exemple). Elle n'exclut pas non plus que les décomptes de certaines périodes fiscales soient négatifs au détriment du fisc. L'art. 48 LTVA envisage et règle même cette hypothèse. Il faut rappeler à cet égard que l'un des buts du passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la TVA était l'élimination de la taxe occulte résultant notamment de l'imposition des biens d'investissement et moyens d'exploitation (cf. rapport de F. Matthey, BO 1993 CN p. 338). Le législateur n'a manifestement pas pris en compte l'éventualité d'une déflation, de dépressions économiques sectorielles ou générales, ni même de pertes subies par des entreprises particulières dont les livraisons imposables se révéleraient globalement d'un montant plus faible que les biens et services utilisés pour les produire et ouvrant le droit à la déduction de l'impôt préalable, et cela pendant plusieurs périodes fiscales, le cas échéant jusqu'au rétablissement de l'entreprise, avec ou sans assainissement, ou jusqu'à sa disparition.

9.

9.1 La recourante considère que les prêts et apports d'actionnaires directs - en tant qu'activités hors champ ou ne relevant pas de la TVA - n'entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable limitée aux opérations qui en sont à la base (cf. ci-dessus consid. 7.2) que s'il est établi que l'entreprise peut atteindre une rentabilité appropriée au moment de leur versement. A défaut, il s'agirait de dons entraînant la réduction proportionnelle de l'impôt préalable grevant les investissements qu'ils ont servi à financer, cette

dernière réduction étant dans les faits plus lourde que la première. Par ces qualifications, la recourante instaure implicitement un rapport étroit entre la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses d'investissement et le financement de celles-ci.

9.2 La recourante ne peut être suivie lorsqu'elle introduit la notion de "rentabilité appropriée". Comme le relève l'intimée, celle-ci provoque une insécurité juridique importante en particulier lorsqu'aucun critère précis n'est posé et que l'Administration fédérale prétend adapter son interprétation aux spécificités de chaque cas. Une telle méthode est en contradiction avec le système de l'auto-taxation de l'assujetti, tel que le connaît la TVA. En outre, au plan du droit matériel, ce critère apparaît étranger à la TVA. Certes, la réalisation d'un bénéfice, des liquidités suffisantes et des actifs permettant d'honorer ses engagements sont des conditions économiques nécessaires à la survie d'une entreprise commerciale. L'art. 21 LTVA prévoit toutefois expressément que, si l'exercice de manière indépendante d'une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes est nécessaire pour être assujetti, tel n'est pas le cas de la poursuite d'un but lucratif. Le principe de la neutralité concurrentielle ne saurait non plus être invoqué à l'appui du critère développé par la recourante. Contrairement aux entreprises subventionnées, l'intimée ne pratique pas des prix inférieurs au marché; du moins, aucune partie ne l'a prétendu. Il est vrai que si elle devait couvrir l'entier des charges résultant d'un même financement accordé par des tiers, l'intimée ne survivrait probablement pas, car elle ne parviendrait pas à

augmenter ses prix dans la mesure nécessaire; le marché précisément le lui interdirait. Par ailleurs, la recourante s'en prend essentiellement au fait que le financement consiste en fonds étrangers, du moins apparemment. Or, du point de vue de la TVA, l'intimée serait dans la même situation si elle était financée entièrement par des fonds propres des actionnaires directs. Implicitement, c'est le mode de financement que la recourante considère comme non justifié par l'usage commercial, alors que seule son importance - et les dépenses qu'il permet - joue un rôle. En conséquence, le rapport que la recourante tente d'établir entre le financement mis à disposition de l'intimée et la déduction de l'impôt préalable grevant les biens et services acquis et utilisés en vue de son activité hôtelière apparaît erroné. La relation déterminante pour la déduction de l'impôt préalable est celle qui doit exister entre

les biens et services grevés de l'impôt préalable et leur utilisation pour effectuer des opérations imposables.

9.3 Ainsi, les prêts et apports - dissimulés ou non - des actionnaires directs demeurent des opérations exclues du champ de l'impôt ou qui ne relèvent pas de la TVA selon l'art. 38 al. 4 LTVA; ils ne se transforment pas en dons quels que soient leurs montants et les résultats de la société assujettie. Leur incidence se limite à supprimer la déduction de l'impôt préalable qui grève les opérations qui les fondent. Dans ces conditions, il est inutile d'examiner si la recourante était en droit de modifier sa pratique et d'appliquer rétroactivement au 1er janvier 1995 la notice no 23 dans sa version révisée du 1er juillet 2003.

10. Comme la déduction de l'impôt préalable grevant les biens et services acquis dépend de leur utilisation effective pour effectuer des opérations imposables, la question se pose de savoir si cette déduction est remise en cause lorsque le nombre ou l'importance des opérations imposables est insuffisant. En cas de disproportion manifeste, comme en l'espèce, la recourante peut légitimement en rechercher les causes, car il n'est pas usuel qu'un actionnaire finance à perte indéfiniment une société assujettie.
La cause de la disproportion peut être recherchée dans les biens et services acquis par l'assujettie, qui seraient pour une part sans relation avec les opérations imposables qu'elle entend fournir, étant entendu que de simples erreurs d'appréciation ou de gestion ne sauraient suffire à rompre le rapport entre opérations préalables et prestations fournies. Les biens et services qui ne seraient pas utilisés pour une affectation justifiée par l'usage commercial relèvent d'une consommation finale de l'assujettie. Le déséquilibre peut également avoir sa source dans les prestations fournies dont seule une partie remplirait les conditions de l'art. 38 al. 2 LTVA et représenterait une affectation justifiée par l'usage commercial. Tel serait le cas si la société, à part ses buts commerciaux, en poursuivait d'autres, dissimulés, destinés à satisfaire par exemple un hobby ou certains goûts de luxe de l'actionnaire, tel un mécénat dépourvu de fins publicitaires (consommation privée). Cela peut aussi être le cas si, dans le cadre de son activité commerciale, la société poursuit d'autres fins, représentant des opérations exclues du champ de l'impôt, telles des prestations de services culturelles (art. 18 ch. 14 et 16

LTVA par exemple; double affectation selon l'art. 41 LTVA). Au surplus, les cas où une évasion fiscale serait réalisée doivent être réservés. En revanche, dans la mesure où qualitativement les biens et services acquis grevés de la TVA sont effectivement utilisés pour une affectation justifiée par l'usage commercial, rien ne légitime une réduction de la déduction de l'impôt préalable. Le seul fait que l'impôt préalable mis en compte soit égal ou supérieur à la taxe due sur les opérations imposables ne permet pas encore de conclure que des biens

et services n'auraient pas été effectivement utilisés pour une des affectations légales. En effet, il est douteux que l'Administration fédérale puisse corriger un tel déséquilibre - purement quantitatif - dans le cadre de sa pratique. Il appartient en principe au législateur de décider, par exemple, si la déduction de l'impôt préalable grevant des investissements doit être répartie sur un certain nombre de périodes fiscales ou si des décomptes négatifs en défaveur du fisc ne sauraient être tolérés que pendant un laps de temps limité. Dans le cas particulier, il ne fait pas de doute que l'activité hôtelière de l'intimée constitue une affectation donnant droit à la déduction de l'impôt préalable selon l'art. 38 LTVA. En outre, l'activité est effective; elle ne relève pas de la simple intention. Enfin, il n'apparaît pas que l'intimée satisfasse une consommation finale ou privée de ses actionnaires ou poursuive d'autres buts exclus du champ de l'impôt dans le cadre de son activité hôtelière: l'exploitation de l'hôtel a débuté il y a plusieurs années et semble se développer positivement; l'existence, à côté de A. Holding, d'un autre actionnaire important, à savoir B. Holding AG, qui, avec une participation de 34.58 %, est en mesure d'empêcher une modification du but social de l'intimée (art. 704 al. 1 CO), permet d'exclure que celle-ci poursuive des buts privés, car cela serait contraire aux intérêts de l'actionnaire minoritaire; la recourante elle-même n'a du reste jamais allégué que l'intimée poursuivrait de tels buts.