



Cour I
A-617/2022

Arrêt du 8 décembre 2022

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Keita Mutombo, Jürg Steiger, juges,
Loucy Weil, greffière.

Parties

A. _____ SA,
représentée par
Tschopp Chabbey Fiscalité et Conseils SA,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions (AFC),
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
autorité inférieure.

Objet

Dommages et intérêts.

Faits :

A.

La société A. _____ SA (ci-après : la recourante), dont le siège est à (...), a pour but social, en particulier, (...). La précitée est immatriculée au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) depuis le *** 2009.

B.

B.a Au cours de l'été 2013, la recourante a mené des négociations avec Madame B. _____, d'une part, et Monsieur C. _____, d'autre part (ci-après : les acquéreurs), en vue de la vente à ces derniers de plusieurs biens immobiliers dont elle était propriétaire. Des projets d'acte de promesse de vente et d'achat et pacte d'emption ont, dans ce contexte, été dressés par un notaire. Par courriel du 16 août 2013, le mandataire des acquéreurs prénommés a informé le notaire qu'un montant de Fr. 600'000.- lui serait prochainement versé par ses clients, à titre d'acompte pour la vente par la recourante des biens immobiliers ; il a ajouté que dans l'hypothèse où la vente n'aboutirait pas dans un délai de trois mois, cet acompte serait acquis à la recourante « en guise de dédite ».

B.b En date du 2 septembre 2013, le notaire a transféré le montant de Fr. 600'000.-, qui lui avait été versé par les acquéreurs, sur le compte de la recourante. La vente immobilière n'a pas été menée à bien, en sorte que ce montant est resté acquis à la recourante.

C.

A l'occasion d'un contrôle portant sur les périodes fiscales correspondant aux années 2013 à 2017, mené du 3 au 5 décembre 2018, l'AFC a constaté que la recourante avait omis d'imposer différentes opérations, dont notamment le montant de Fr. 600'000.- reçu le 2 septembre 2013. L'autorité inférieure procéda donc à une reprise et adressa à la recourante, le 1^{er} octobre 2019, une notification d'estimation n° *** arrêtant la créance fiscale pour les années 2013 à 2017 à un montant total de Fr. 490'960.-, et la correction de l'impôt en sa faveur pour lesdites années à (49'948.-, -7'118.-, -13'704.-, -10'506.-, 9'133.-) Fr. 27'753.-. Le montant de la reprise lié au versement de Fr. 600'000.- précité s'élève à Fr. 44'444.45.

D.

Sous pli du 28 octobre 2019, la recourante a contesté partiellement la reprise et conclu à son annulation dans cette mesure ; elle a en particulier nié que le montant de Fr. 600'000.- fût imposable. Déférant aux demandes de l'AFC, la recourante lui transmet différentes pièces utiles par courriers des 20 et 21 février ainsi que 13 mars 2020.

E.

Par décision du 27 mai 2020, l'AFC a corrigé le montant de la reprise en matière de part privée aux frais du véhicule et confirmé, pour le surplus, la créance fiscale et la correction de l'impôt telles qu'elles résultaient de la notification d'estimation n° ***. Le montant de la reprise fut dès lors fixé à Fr. 26'784.-, plus intérêt moratoire dès le 1^{er} mai 2016.

F.

En date du 19 juin 2020, la recourante a formé une réclamation à l'encontre de la décision du 27 mai 2020, tendant à ce qu'aucune TVA ne soit prélevée sur la somme de Fr. 600'000.-. Elle argue, en substance, que ce montant serait constitutif de dommages et intérêts et ne serait, par voie de conséquence, pas soumis à l'impôt.

G.

Par décision sur réclamation du 4 janvier 2021 (recte : 2022), l'AFC a rejeté la réclamation et confirmé en tous points sa décision du 27 mai 2020. Elle a ainsi astreint la recourante à s'acquitter de Fr. 26'784.-, plus intérêt moratoire dès le 1^{er} mai 2016, pour les périodes concernées.

H.

Le 4 février 2022, la recourante a déféré la décision de l'AFC du 4 janvier 2022 au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou la Cour de céans). Elle conclut à ce que le montant de Fr. 600'000.- soit considéré comme des dommages et intérêts, à l'annulation de la décision entreprise dans cette mesure et à ce que le montant de la correction d'impôt soit fixé à Fr. 17'660.- en sa faveur. La recourante requiert enfin qu'une indemnité équitable lui soit allouée à titre de dépens.

I.

Sous pli du 15 mars 2022, l'autorité inférieure s'est succinctement déterminée et a conclu au rejet du recours sous suite de frais.

Pour autant que de besoin, les autres faits et arguments des parties seront repris dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

1.1 A teneur de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), et sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de cette même loi, le Tribunal de céans connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, dont l'AFC (cf. art. 33 let. d LTAF).

La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF ; cf. également l'art. 81 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]).

1.2 Le recours déposé répond aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (cf. art. 50 al. 1 et 52 PA), la recourante disposant en outre manifestement de la qualité pour recourir (art. 48 PA). Il est ainsi entré en matière sur le recours.

1.3

1.3.1 La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd., 2022, n° 2.149).

1.3.2 En principe, le Tribunal dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA), en sorte qu'il constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 2011, p. 300 s.). Les parties doivent néanmoins collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA) et motiver leur recours (art. 52 PA), en sorte que le Tribunal se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2).

2.

2.1 La LTVA et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2010. La présente cause portant sur la période fiscale 2013, soit une période postérieure à cette date, ces textes légaux sont seuls applicables, tant au fond qu'en ce qui

concerne la procédure (art. 112 et 113 LTVA). La jurisprudence rendue sous l'empire de l'ancienne loi du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300) demeure quant à elle applicable dans le présent contexte. L'aLTVA ne contenait certes aucune référence expresse à la notion, litigieuse en l'espèce, de dommages-intérêts et indemnités de même genre, contrairement au nouveau droit dont l'art. 18 al. 2 let. i LTVA y est dédié. Néanmoins, les principes applicables à la qualification fiscale des dommages-intérêts n'ont pas changé quant au fond, en sorte que la jurisprudence rendue en la matière demeure pleinement pertinente (cf. not. PIERRE-MARIE GLAUSER/ALEXANDRA PILLONEL, *in* : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2015 [ci-après : MWSTG-Kommentar 2015], n° 262 ad art. 18).

2.2 Les brochures et autres instructions que l'AFC édicte en matière de TVA constituent des ordonnances administratives. Elles sont destinées à assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, en explicitant l'interprétation que l'administration leur donne. Dans le domaine de la TVA, où prévaut en large partie le principe de l'auto-taxation, les ordonnances administratives, qui sont publiées et/ou communiquées aux assujettis, visent de plus à faciliter la tâche de ces derniers dans l'accomplissement de leurs obligations et l'exécution de leurs droits ; affectant même directement la situation juridique des particuliers, elles déploient partant un effet externe (ATF 142 II 113 consid. 9.1 et les réf. cit. ; arrêt du TAF A-2420/2019 du 3 décembre 2019 consid. 4.2).

L'autorité qui rend l'ordonnance administrative est liée par celle-ci, pour autant qu'elle n'emporte pas de violation claire de la Constitution ou de la loi (MICHAEL BEUSCH, *in* : Zweifel/Beusch [éd.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]*, 3^e éd., 2017, n° 15 ss ad art. 102 DBG). Elle n'a néanmoins pas force de loi et ne lie pas les tribunaux. Ceux-ci doivent toutefois en tenir compte, dans la mesure où elle autorise une interprétation appropriée et juste de la loi applicable. Compte tenu de l'importance primordiale du principe de la légalité en matière fiscale, une ordonnance administrative ne peut en aucun cas fonder à elle seule l'appréciation fiscale d'un état de fait ni se départir de l'ordre légal (ATF 131 II 1 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-2704/2020 du 22 mars 2022 consid. 1.4.3 et les réf. cit.).

3.

Le litige porte sur le caractère imposable du montant de Fr. 600'000.- perçu par la recourante dans le contexte de négociations poursuivies en vue de la vente à des tiers de biens immobiliers. Elle dénonce une mauvaise application du droit fédéral par l'autorité inférieure, excipant du caractère de dommages-intérêts du montant encaissé, qui ne serait dès lors pas soumis à l'impôt. Il s'agit en conséquence de revenir sur la notion d'opération imposable (cf. consid. 4.2 s. ci-après), ainsi que sur la notion et le traitement fiscal des dommages-intérêts et autres indemnités de même genre (cf. consid. 4.4 infra), dont les débits (cf. consid. 4.4.4 infra), avant d'examiner les griefs de la recourante, respectivement de qualifier fiscalement le montant litigieux (cf. consid. 5 infra).

4.

4.1 La Confédération perçoit, à chaque stade du processus de production et de distribution, un impôt général sur la consommation (taxe sur la valeur ajoutée), avec déduction de l'impôt préalable (art. 130 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse [Cst., RS 101] ; art. 1 al. 1 LTVA). Est notamment perçu, au titre de la TVA, un impôt sur les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse (impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse ; art. 1 al. 2 let. a LTVA), pourvu que la loi n'exclue pas leur imposition (cf. art. 18 al. 2 et 21 LTVA) ou ne prévoie pas leur exonération (cf. art. 23 LTVA).

4.2 A l'aune de l'art. 3 let. c LTVA, constitue une prestation le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation ; constitue également une prestation celle qui est fournie en vertu de la loi ou sur réquisition d'une autorité. La notion de prestation est un terme générique, qui recouvre tant les livraisons (cf. art. 3 let. d LTVA) que les prestations de services (cf. art. 3 let. e LTVA). Est notamment considéré comme une prestation de services l'engagement à ne pas commettre un acte, ou le fait de tolérer un acte ou une situation (art. 3 let. e ch. 2 LTVA).

4.3 Une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation – entre lesquelles doit exister un rapport économique étroit – entre un ou plusieurs prestataires, dont l'un au moins est assujetti à la TVA, et un ou plusieurs bénéficiaires.

4.3.1 Le caractère onéreux est une condition essentielle de l'opération TVA ; une prestation imposable n'existe en effet que pour autant qu'elle

s'effectue en échange d'une contre-prestation (arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 3.1 et A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.2.1). Celle-ci, qui sert de base au calcul de l'impôt (cf. art. 24 al. 1 LTVA), est définie à l'art. 3 let. f LTVA comme « la valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contrepartie d'une prestation ». Savoir si le montant perçu par l'assujetti a le caractère d'une contre-prestation est une question qui s'examine du point de vue du destinataire de la prestation, ce qui correspond à la conception de la TVA comme impôt de consommation. Il convient en définitive de vérifier si la dépense est effectuée par le destinataire en vue d'obtenir la prestation du fournisseur (arrêt du TF 2C_891/2020 du 5 octobre 2021 consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-2648/2019 du 27 mai 2020 consid. 3.1 et les réf. cit). La contre-prestation est ainsi un élément constitutif de l'opération imposable, au même titre que l'échange entre prestation et contre-prestation (ATF 132 II 353 consid. 4.1 ; arrêt du TF 2C_826/2016 du 6 avril 2018 consid. 2.3).

Un tel rapport d'échange suppose qu'il existe entre la prestation et la contre-prestation un rapport causal direct, en ce sens que la prestation engendre la contre-prestation (ATF 141 II 182 consid. 3.3 et 138 II 239 consid. 3.2 ; SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, *in* : MWSTG-Kommentar 2015, n° 22 ad art. 18). La pratique exige un rapport économique étroit, qui se caractérise en principe par l'existence de prestations de valeurs économiques égales ; la loi et la jurisprudence n'exigent cependant pas une équivalence absolue (arrêt du TAF A-2648/2019 du 27 mai 2020 consid. 3.1 et les réf. cit.).

4.3.2 Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe valeur d'indice, mais ne sauraient à eux seuls justifier une qualification fiscale. Pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit en effet, avant tout, de considérer les choses dans une perspective économique. N'est donc pas déterminant le fait que la prestation ou la contre-prestation soit fournie en vertu d'une obligation légale ou contractuelle, mais bien la nature économique du lien existant entre les deux (cf. arrêt du TF 2C_891/2020 du 5 octobre 2021 consid. 3.1.3 et les réf. cit. ; arrêts du TAF A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 2.4 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 du 1^{er} novembre 2021] et A-2648/2019 du 27 mai 2020 consid. 3.1).

4.4 Inversement, ne sont pas imposables, parce qu'elles n'en remplissent pas les conditions, les opérations qui sont effectuées sans lien économique avec une prestation déterminée, c'est-à-dire en dehors de tout rapport

d'échange ; on parle alors de « non-chiffres d'affaires » ou de « non-opérations » (« Nicht-Entgelt » ; ATF 141 II 182 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 3.3.1 et A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.2.3 ; BOSSART/CLAVADETSCHER, *in* : MWSTG-Kommentar 2015, n° 131 ad art. 18). Ainsi, à teneur de l'art. 18 al. 2 let. i LTVA, en l'absence de prestation, les montants versés à titre de dommages-intérêts ou de réparation morale ainsi que les indemnités de même genre ne font pas partie de la contre-prestation.

4.4.1 Les dommages-intérêts constituent des contributions reçues par le lésé au titre de la réparation d'un dommage, permettant de le replacer dans la situation qui prévalait avant l'acte dommageable. Cela étant, tout dédommagement ne saurait être considéré comme un non-chiffre d'affaires au sens de l'art. 18 al. 2 let. i LTVA, les circonstances dans lesquelles s'inscrit la contribution devant être examinées dans chaque cas (GLAUSER/PILLONEL, *in* : MWSTG-Kommentar 2015, n° 257 s. ad art. 18) ; il convient en la matière de déterminer – conformément à ce qui a été exposé plus haut (cf. consid. 4.3 supra) – si le versement des dommages-intérêts s'inscrit ou non dans un rapport d'échange. Dans le cadre de cette analyse, la qualification juridique, le fondement de droit civil et la forme du dédommagement ne sont pas déterminants. Il s'agit bien plus de procéder à une appréciation économique des circonstances dans lesquelles le dédommagement intervient (arrêts du TAF A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.5.1, A-201/2012 du 20 février 2013 consid. 3.4 et A-1558/2006 du 3 décembre 2009 consid. 6.2). A cet égard, la jurisprudence, la doctrine et la pratique administrative (qui ne contient toutefois pas de référence expresse à cette terminologie : Web-Info TVA 04 « Objet de l'impôt » ch. 3.8) opèrent une distinction entre deux types de dédommagements : les dommages-intérêts au sens propre (i.e. non imposables ; cf. consid. 4.4.2 ci-après), d'une part, et les dommages-intérêts au sens impropre (i.e. imposables ; cf. consid. 4.4.3 infra), d'autre part.

4.4.2 Il y a dommages-intérêts au sens propre lorsqu'à la suite d'un événement dommageable, une indemnité est versée à titre de réparation du préjudice subi par le lésé, *sans contrepartie correspondante*. Le cas échéant, le dédommagement ne constitue pas la contre-prestation de la livraison d'un bien ou d'une prestation de service, et n'est donc pas fourni à titre onéreux par le responsable du dommage. Au contraire, ce dernier – ou un tiers à sa place, soit typiquement une assurance – effectue une prestation parce qu'il répond du dommage qu'il a causé ou qu'une personne dont il répond a provoqué. Quant au lésé, il subit le dommage

causé *contre sa volonté*, lequel ne relève donc aucunement d'un acte volontaire (cf. arrêt du TF 2A.330/2002 du 1^{er} avril 2004 consid. 3.1) ; il a dès lors légalement ou contractuellement droit à cette contribution, sans contrepartie à fournir. Peu importe que le principe et l'étendue de la réparation soient fixés par un jugement du tribunal, une transaction judiciaire ou extra judiciaire, ou encore qu'elle résulte d'un contrat d'assurance. Seul est déterminant le fait que le dédommagement soit dû parce que le lésé a subi un dommage contre sa volonté obligeant le responsable – ou un tiers à sa place – à rétablir l'état antérieur (décision de l'ancienne Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] 2002-077 du 1^{er} décembre 2004 consid. 3c, *in* : Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 2005 n° 65 ; arrêts du TAF A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.5.2 et A-201/2012 du 20 février 2013 consid. 3.4.1).

Dans ce cas, les dommages-intérêts sont fournis hors de tout échange de prestations, en sorte qu'il n'y a pas d'opération TVA ; le montant du dédommagement ne représente alors pas un chiffre d'affaires imposable (cf. arrêt du TF 2A.330/2002 du 1^{er} avril 2004 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.5.2). Constituent notamment des dommages-intérêts au sens propre les indemnités résultant d'actes illicites au sens des art. 41 ss du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) ou de violations contractuelles au sens des art. 97 ss CO (arrêt du TAF A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.5.2), ainsi que les indemnités que l'assureur verse à la suite d'un sinistre dans la mesure où elles servent bien à dédommager le lésé pour le dommage subi (arrêt du TAF A-1469/2006 du 7 mai 2008 consid. 4.4.2 ; pour davantage d'exemples, cf. GLAUSER/PILLONEL, *in* : MWSTG-Kommentar 2015, n° 267 ad art. 18).

4.4.3 A contrario, il y a dommages-intérêts au sens impropre lorsque le dédommagement s'inscrit dans le cadre d'un véritable rapport d'échange de prestations (cf. consid. 4.3.1 supra), respectivement lorsqu'il tient lieu de contrepartie effective à une prestation donnée. Il y a ainsi lieu d'admettre le caractère imposable lorsqu'un échange de prestations – soumis à la TVA – se produit dans le cadre d'une prestation de dommages-intérêts convenue contractuellement. Il y a donc dommages-intérêts au sens impropre, et non pas au sens propre, lorsque conformément à la convention, l'indemnité est versée pour obtenir une prestation de son destinataire, par exemple qu'il tolère un acte ou une situation ou qu'il s'engage à ne pas commettre un acte (cf. art. 3 let. e ch. 2 LTVA ; arrêts du TAF A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 2.5.3 et A-201/2012 du

20 février 2013 consid. 3.4.2.1 s.). En effet, le dédommagement indemnise alors le « lésé » d'un « dommage » qu'il se fait volontairement infliger. En d'autres termes, si le lésé a le choix entre ne pas subir le dommage ou se faire indemniser pour l'avoir subi, et qu'il choisit cette seconde option, il est réputé fournir une prestation à l'auteur du dommage. Il s'agit alors de dommages-intérêts au sens impropre (cf. décisions de la CRC du 9 novembre 2005 [2003-153] consid. 3b/bb et du 14 juin 2005 [2003-124] consid. 2b, *in* : JAAC 2005 n° 126 ; arrêt du TAF A-1540/2006 du 8 janvier 2008 consid. 212).

Constituent notamment des dommages-intérêts au sens impropre, soit soumis à l'impôt, l'indemnité versée en cas de résiliation anticipée d'un contrat de durée déterminée (cf. arrêt du TAF A-201/2012 du 20 février 2013 consid. 3.4.2.2) ou le dédommagement destiné à remplacer la prestation due par l'acquéreur d'un bien ou d'une prestation de services (arrêt du TF 2A.330/2002 du 1^{er} avril 2004 consid. 3.2 ; pour davantage d'exemples, cf. GLAUSER/PILLONEL, *in* : MWSTG-Kommentar 2015, n° 268 ad art. 18).

4.4.4 La pratique administrative ajoute encore quelques précisions aux principes énoncés ci-dessus, en lien avec certains cas particuliers. Ainsi, sous le titre « Dédit (art. 158 al. 3 CO), octroi d'un droit de résolution », la pratique stipule que le montant versé au titre du dédit – soit la convention permettant aux deux parties, moyennant le versement d'un montant déterminé, de se départir arbitrairement du contrat sans qu'une prestation ait été fournie – est constitutif de dommages-intérêts non soumis à l'impôt. Il en va en revanche différemment de l'hypothèse où le contrat ne prévoit pas de droit de résolution et où l'une des parties se déclare d'accord *ultérieurement* de libérer l'autre partie de ses obligations moyennant le paiement d'une indemnité pour les prestations déjà fournies ; le cas échéant, il y a rapport de prestations imposable (Web-Info TVA 04 « Objet de l'impôt » ch. 3.8.2.1). L'échange de prestations découle du fait que le bénéficiaire de la contribution accepte de subir le dommage, qui ne survient dès lors pas contre sa volonté, contrairement au cas du dédit où le partenaire contractuel se libère unilatéralement du contrat (pour une validation de cette pratique [en matière de résiliation anticipée des contrats de durée], cf. décision de la CRC du 14 juin 2005 [2003-124] consid. 3b/bb, *in* : JAAC 2005 n° 126 ; arrêt du TAF A-6312/2010 du 10 novembre 2011 consid. 2.3.2 ; voir également FELIX GEIGER, *in* : Geiger/Schluckebier [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2^e éd., 2019 [ci-après : MWSTG-Kommentar 2019], n° 42 ad art. 18).

5.

5.1 En l'espèce, est litigieuse la qualification, sous l'angle de la TVA, du montant de Fr. 600'000.- versé le 2 septembre 2013 à la recourante (cf. Faits, let. B.a supra). Aucun contrat sous forme écrite ou authentique n'a été conclu à cet égard entre l'intéressée et les acquéreurs, les actes rédigés par le notaire – qui ne contiennent au demeurant pas de clause idoine – étant restés au stade de projet. Le versement en cause relève ainsi d'un accord conclu oralement entre les précités, dont la teneur fut confirmée comme suit dans un courriel du mandataire des acquéreurs du 16 août 2013 (cf. pièce 7 du bordereau de l'autorité inférieure) :

Pour faire suite au message de [l'administrateur de la recourante] et à la discussion qui en a suivi, je vous confirme que vous allez recevoir la somme de Frs 600.000- qui se décompose comme suit :

(...)

Dans le cas où Mme B._____, M. C._____ ou d'autres personnes désignées par eux, ne devaient pas acquérir (...) dans un délai de 3 mois, l'acompte de Fr. 600'000.- (en lettres, six cent mille francs) revient à A._____ SA en guise de dédite. Dans le cas où (...) seront achetés, ce montant servira d'acompte pour leur paiement.

5.2 A teneur de la décision attaquée, la pratique administrative relative au dédit (cf. Web-Info TVA 04 « Objet de l'impôt » ch. 3.8.2.1) ne serait pas pertinente dans le cas d'espèce, dès lors qu'elle ne s'appliquerait pas au dédit prévu avant même la conclusion de l'accord. Il conviendrait donc de se référer aux règles générales, soit de déterminer si le dommage subi par la recourante (la non-conclusion des actes) est survenu avec ou sans sa volonté. Or, la non-conclusion des contrats reposerait sur un accord auquel la recourante a consenti, en sorte que le dommage serait survenu avec son assentiment. Rémunérant l'octroi du droit aux acquéreurs de ne pas conclure les contrats, le montant de Fr. 600'000.- s'inscrirait dans un rapport d'échange et serait dès lors imposable.

Contestant intégralement cette analyse, la recourante nie avoir consenti au dommage, qui se serait imposé à elle. Elle en veut pour preuve les importantes difficultés qu'elle aurait rencontrées pour vendre les biens immobiliers en cause, l'un des lots demeurant d'ailleurs, suivant ses déclarations, invendu à ce jour ; elle aurait donc bel et bien subi un dommage, réparé par le montant litigieux. Cela étant, se référant aux mêmes principes et jurisprudence que l'autorité inférieure, la recourante se prévaut de la pratique administrative en matière de dédit, qui lui serait applicable. Les acquéreurs et elle-même auraient en effet eu la volonté

d'appliquer l'art. 158 al. 3 CO, dans le cadre des relations juridiques précontractuelles qu'ils entretenaient alors. Dès lors que les circonstances dans lesquelles le dédommagement est intervenu devraient être appréciées d'un point de vue économique, l'existence d'un dédit devrait être reconnue et, partant, la pratique y relative appliquée.

5.3 D'emblée, le Tribunal rappelle qu'est décisive non pas la qualification du versement litigieux sous l'angle du droit civil, mais l'inscription dudit versement dans un rapport d'échange (cf. consid. 4.4.1 supra). En d'autres termes, il importe peu que le paiement du 2 septembre 2013 soit qualifié de dédit réel, de dédit consensuel ou d'autre indemnité, seule comptant l'existence – ou l'inexistence – d'une contre-prestation. La pratique administrative relative au dédit ne déroge pas au principe précité, contrairement à ce que semblent induire les considérants de la décision entreprise. Dite pratique ne constitue en effet qu'un cas d'application des principes généraux, et non pas une exception à ces mêmes règles, en sorte que les conclusions de l'analyse n'ont pas à différer suivant qu'elles se fondent sur le ch. 3.8.1 (« Principe ») ou le ch. 3.8.2.1 (« Cas particuliers : Dédit [art. 158, al. 3, CO], octroi d'un droit de résolution ») de la pratique.

5.4 Cela étant précisé, il convient en l'espèce de déterminer si (1) la recourante doit être considérée comme ayant renoncé à la conclusion des contrats de vente moyennant indemnisation, alors même qu'elle eût pu exiger la conclusion desdits contrats, ou si (2) au contraire l'abandon des contrats de vente lui a été unilatéralement imposé par les acquéreurs, qui se sont, ce faisant, acquittés de l'indemnité convenue. La nuance entre les hypothèses précitées est certes subtile, les flux financiers – comme le résultat de fait – étant identiques dans les deux cas. Elle n'en demeure pas moins essentielle pour ce qui concerne la présente analyse.

La première hypothèse suppose un échange de prestations qui présentent un lien étroit entre elles, en ce sens qu'une partie paie une indemnité à l'autre partie, *en échange de quoi* celle-ci accepte de la libérer de ses obligations ; la contre-prestation consiste ainsi dans l'acceptation, par la partie créancière de l'indemnité, du terme des rapports juridiques. Il s'agit alors de dommages-intérêts au sens impropre, soumis à TVA (cf. consid. 4.4.3 supra).

Dans la seconde hypothèse, la partie débitrice de l'indemnité se départit *unilatéralement* du contrat, soit sans l'accord de l'autre. Son droit de se départir du contrat repose certes sur un accord initial conclu avec son

partenaire contractuel, mais la conclusion d'un tel accord, générateur de droits et d'obligations, ne constitue pas une prestation au sens du droit de la TVA (cf. GEIGER, *in* : MWSTG-Kommentar 2019, n° 42 ad art. 18). Le créancier du droit de résolution dispose, précisément, du droit de se départir du contrat sans l'accord de l'autre, raison pour laquelle la partie « lésée » n'est pas réputée fournir de prestation lors de l'exercice subséquent de ce droit de résolution. Il s'agit de l'hypothèse du dédit évoquée dans la pratique administrative litigieuse, soit de dommages-intérêts au sens propre, non soumis à TVA (cf. consid. 4.4.2 plus haut).

5.5 En l'occurrence, force est de constater que le cas d'espèce s'inscrit dans cette seconde hypothèse. En effet, il ressort clairement du mail du 16 août 2013 (cf. consid. 5.1 supra) qu'un accord a été conclu entre les parties et qu'il a la teneur suivante : les acquéreurs se sont réservés le droit – à l'exclusion de la recourante – de ne pas acquérir les biens immobiliers, moyennant que la somme de Fr. 600'000.- reste acquise à l'intéressée. Les acquéreurs ont fait usage de leur droit, la recourante s'étant vu opposer leur décision de ne pas acquérir les biens sans aucun choix à cet égard. Inversement, la recourante ne disposait d'aucun droit, même à l'aune de la *culpa in contrahendo*, d'exiger la conclusion des contrats ; elle ne peut donc pas être considérée comme ayant fourni une prestation de services à forme de la renonciation à un droit. Aussi, la Cour ne discerne aucune prestation qui pourrait être imputée à la recourante dans ce contexte, la conclusion de l'accord initial, tel qu'il ressort du courriel du 16 août 2013, n'étant pas constitutive d'une prestation. Dit accord a en effet été conclu à l'avance – comme le dédit prévu par l'art. 158 al. 3 CO – de sorte que le consentement exprimé par la recourante dans ce contexte ne peut être compris comme une prestation au sens de la TVA.

Le fait que les promesses de vente et d'achat, ou les contrats de vente immobilière, n'aient pas été conclus préalablement ou conjointement à la convention de dédit ne change rien à ce qui précède. Il convient en effet d'apprécier les circonstances dans lesquelles l'indemnité a été versée d'un point de vue économique, et non pas sous un angle de droit civil. Or, les faits, tout comme l'intention des débiteurs et créancière du versement de Fr. 600'000.- sont clairs, respectivement non contestés : le montant précité a été versé en guise d'indemnité, et non pas pour rémunérer une quelconque prestation de la recourante. L'interprétation de la pratique faite par l'autorité inférieure ne convainc au demeurant pas le Tribunal ; le ch. 3.8.2.1 de l'Info-TVA 04 relatif au dédit ne déroge en effet pas aux principes généraux, mais en constitue un cas d'application (cf. consid. 5.3 supra). Aussi, que l'accord consigné dans le courriel du 16 août 2013 soit

ou non constitutif d'un dédit au sens de l'art. 158 al. 3 CO n'est pas déterminant. Seul compte le fait que la recourante n'ait fourni aucune contre-prestation.

5.6 En conséquence, il y a lieu de considérer que le montant litigieux de Fr. 600'000.- a été versé à la recourante à titre de dommages-intérêts au sens propre. Partant, ce montant n'est pas soumis à la TVA.

6.

6.1 Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à admettre le recours. Partant, la décision sur réclamation du 4 janvier 2022 doit être partiellement annulée dans le sens que, s'agissant de la période fiscale 2013, la taxation (à concurrence de Fr. 44'444.45 de TVA ; cf. Faits, let. C supra) de la somme de Fr. 600'000.- encaissée par la recourante le 2 septembre 2013 à titre de dommages-intérêts au sens propre doit être annulée. La créance fiscale et la correction de l'impôt en faveur de l'AFC pour la période fiscale correspondant à l'année 2013 sont ainsi modifiées dans la mesure suivante (cf. décision de l'AFC du 27 mai 2020 ch. 4.3) :

	Selon la décision	Calcul corrigé
1) Impôt dû sur le CA et les acqu.	177'173	177'173
Correction due au contrôle	46'361	1'916.55
Correction due à la décision	<u>0</u>	<u>0</u>
Total impôt dû	223'535	179'089.55
 Dédution de l'IP déclarée	57'199 (recte)	57'199 (recte)
Correction due au contrôle	-3'586	-3'586
Correction due à la décision	<u>243</u>	<u>243</u>
Total déduction de l'IP autorisée	53'836	53'836
 La créance fiscale est fixée à	169'699	125'253.55
 2) Total de la correction de l'impôt (en faveur de l'AFC)	49'705	5'259.55

La correction de l'impôt en faveur de l'autorité inférieure pour la période fiscale 2013 est ainsi fixée à Fr. 5'260.-, le calcul opéré par l'AFC pour les années fiscales 2014 à 2017 demeurant inchangé.

6.2 Les frais de procédure sont en règle générale mis à la charge de la partie qui succombe, étant précisé que si elle n'est déboutée que

partiellement, les frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). Aucun frais ne peut cependant être mis à la charge de l'autorité (art. 63 al. 2 PA).

Compte tenu de l'issue du litige, il n'est pas perçu de frais de procédure. En conséquence, l'avance sur les frais présumés de la procédure de Fr. 3'800.- déjà versée par la recourante lui sera restituée une fois le présent arrêt entré en force.

6.3 La partie qui obtient entièrement gain de cause se voit allouer des dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 64 al. 1 PA et art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]).

La recourante obtenant gain de cause, une indemnité à titre de dépens doit lui être allouée, à la charge de l'autorité inférieure. En l'absence de note d'honoraires, celle-ci est fixée *ex aequo et bono*, sur la base du dossier et suivant la pratique du Tribunal, à Fr. 5'700.-.

(Le dispositif du jugement se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est admis.

2.

La décision sur réclamation de l'autorité inférieure du 4 janvier 2022 est partiellement annulée, le montant de Fr. 600'000.- encaissé par la recourante le 2 septembre 2013 n'étant pas soumis à l'impôt.

3.

La créance fiscale et la correction de l'impôt sont fixées selon le considérant 6.1, à charge pour l'autorité inférieure de procéder à un nouveau calcul des intérêts.

4.

Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance sur les frais présumés de la procédure de Fr. 3'800.- (trois mille huit cents francs) versée par la recourante lui sera restituée une fois le présent arrêt entré en force.

5.

Un montant de Fr. 5'700.- (cinq mille sept cents francs) est alloué à la recourante à titre de dépens, à charge de l'autorité inférieure.

6.

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Loucy Weil

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; acte judiciaire)