

Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Cour I
A-1329/2009
{T 0/2}

Arrêt du 13 juillet 2009

Composition

Pascal Mollard (président du collège), Markus Metz,
Daniel Riedo, juges,
Marie-Chantal May Canellas, greffière.

Parties

X._____, ***,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

TVA; principe de l'unité de l'entreprise; évasion fiscale

Vu

la décision sur réclamation de l'AFC du 1er mars 2006,

le recours du 23 mars 2006 interjeté contre dite décision et adressée à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC),

l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 13 septembre 2008 (A-1570/2006), rejetant le recours de l'assujettie,

le recours du 10 octobre 2008 adressé au Tribunal fédéral,

l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 11 février 2009, admettant le recours et renvoyant la cause par-devant le Tribunal de céans,

l'objet du litige en souffrance, qui est de savoir si les opérations TVA imposables relatives à la catapulte foraine en cause doivent être attribuées à la recourante ou, au contraire, à la société simple formée par A. _____ et B. _____,

et considérant

que dans son arrêt susmentionné du 11 février 2009 (consid. 5.3), la Haute Cour a expressément précisé que le principe de l'unité de l'entreprise ne joue pas de rôle s'agissant de savoir si l'on est en présence d'un ou de plusieurs contribuables,

que ledit principe ne permet pas, en particulier, de faire abstraction de la forme juridique pour admettre l'existence d'un seul assujetti en présence de plusieurs entités juridiquement distinctes, mais qui exploitent une seule entreprise d'un point de vue économique (arrêt susmentionné consid. 5.3 et 5.8),

qu'une certaine jurisprudence antérieure, ouvrant la brèche à certaines exceptions à la règle susdite, ne permet pas de déduire qu'il suffit que deux assujettis distincts aient des liens économiques entre eux, pour faire abstraction de la réalité juridique et considérer que l'on est en présence d'un seul contribuable, sans examiner la problématique de l'évasion fiscale (arrêt susmentionné consid. 5.4),

que, *s'agissant de l'assujettissement*, seule la réalisation des conditions de l'évasion fiscale au sens technique permet de privilégier l'approche économique et de s'écarter de la construction juridique mise en place, seule une « Durchgriff » étant à même de déceler l'existence d'une seul contribuable en présence de plusieurs entités juridiques distinctes (arrêt susmentionné consid. 5.5 et 5.6),

que le recours du 10 octobre 2008 a été admis, l'arrêt du Tribunal administratif fédéral annulé et la cause renvoyée à l'autorité de céans pour qu'elle complète l'instruction et statue à nouveau dans le sens des considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral,

qu'une nouvelle analyse du dossier révèle que la décision sur réclamation de l'AFC ne reposait, à l'instar de la confirmation désavouée du TAF, que sur l'application du principe de l'unité de l'entreprise,

que les conditions d'une évasion fiscale au sens technique n'ont pas été examinées par l'autorité fiscale (cf. la décision sur réclamation de l'AFC du 1er mars 2006 p. 4 et l'arrêt du Tribunal fédéral susmentionné consid. 5.7),

que si, aux yeux de la Haute Cour, le Tribunal administratif ne pouvait se dispenser d'une analyse sous l'angle de l'évasion fiscale, (arrêt du Tribunal fédéral susdit consid. 5.8), le même reproche doit manifestement être adressé, par contrecoup et en l'état, de la part du Tribunal administratif à l'AFC,

qu'au vu du dossier, la reprise d'impôt de l'AFC ne pouvait pas se fonder uniquement sur une application du principe de l'unité de l'entreprise et que l'AFC n'était pas en droit d'écarter -à raison de ce seul principe- l'existence de la société simple formée par A._____ et B._____, exploitant elle-même, le cas échéant, une entreprise indépendante;

que, dans un premier temps, il y a lieu d'admettre le recours manifestement bien fondé de la recourante pour les mêmes motifs -rappelés ci-dessus- que le Tribunal fédéral, et donc d'annuler la décision sur réclamation de l'AFC du 1er mars 2006, un examen supplémentaire sous l'angle du principe de l'unité de l'entreprise s'avérant superflu et la présente motivation sommaire respectant par ailleurs, au vu des circonstances, le droit d'être entendu des parties

(art. 29 al. 2 Cst.; arrêts du Tribunal fédéral 2C_325/2007 du 13 février 2008 consid. 3 a fortiori et 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 = Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2008 II n° 1 p. 20 ss = Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 77 p. 343 ss consid. 4.2),

que, dans un second temps, il y a lieu de se demander si le Tribunal de céans doit juger lui-même la question de l'évasion fiscale ou s'il peut renvoyer la cause devant l'AFC, afin qu'elle rende un prononcé sur la question,

qu'en dépit du renvoi de la cause au Tribunal de céans, l'effet dévolutif au sens de l'art. 54 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021] renaît, sous réserve, bien sûr, des considérants liant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1513/2006 du 24 avril 2009 consid. 1, avec renvois; ALFRED KÖLZ/ ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2ème éd., Zurich 1998, p. 353 s.),

qu'en cas de renvoi à l'autorité inférieure, cette dernière conserve, en même temps qu'elle retrouve, un large pouvoir d'appréciation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_759/2008 du 6 mars 2009 consid. 2.2), un tel pouvoir existant a fortiori en cas de renvoi devant une autorité judiciaire indépendante comme le Tribunal administratif fédéral,

que l'autorité judiciaire dispose également d'un large pouvoir d'appréciation sur le point de savoir s'il y a lieu de juger ou de renvoyer la cause par-devant l'autorité inférieure (cf. ATF 131 V 407 consid. 2.1.1; PHILIPPE WEISSENBERGER in Bernhard Waldmann/ Philippe Weissenberger [éd.], *VwVG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Zurich et autres 2009, p. 1210, ad art. 61 ch. 15),

qu'un « renvoi sur renvoi », par analogie au renvoi « omisso medio » (« Sprungrückweisung »; ATF 125 II 396 et ATF 117 Ib 178 consid. 6; WEISSENBERGER in Waldmann/Weissenberger, op. cit., p. 1212, ad art. 61 ch. 21; voir aussi art. 107 al. 2 2ème phr. de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110) peut s'avérer dicté par les circonstances,

qu'en l'espèce, au vu du dossier, l'état de fait doit actuellement être considéré comme étant établi de manière incomplète au sens de l'art. 49 let. b PA, compte tenu de la problématique de l'évasion fiscale à élucider,

que l'AFC, en tant qu'autorité de première instance, dispose par ailleurs de moyens d'investigation étendus, sans commune mesure avec ceux qui sont à la discrétion du Tribunal de céans, notamment s'agissant d'un éventuel nouveau contrôle sur place par un inspecteur (voir, dans le même sens, ATF 131 V 407 consid. 2.1.1; WEISSENBERGER in Waldmann/ Weissenberger [éd.], op. cit., p. 1210 ad art. 61 ch. 16),

qu'au surplus, tant par équité, économie de procédure que respect du principe de l'égalité des armes, il se justifie que l'AFC prenne une décision de *première instance* sur la problématique de l'évasion fiscale, la recourante ayant manifestement droit, en l'espèce, à la sauvegarde du principe de la double instance (cf. jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 69.17 consid. 3a; JAAC 69.6 consid. 7; ANDRÉ MOSER/ MICHAEL BEUSCH/ LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgerichts*, Bâle 2008, p. 180, ch. 3.194; MADELEINE CAMPRUBI in Auer/Müller/Schindler [éd.], *VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Zurich/St-Gall 2008, p. 773, ad art. 61 ch. 11),

qu'il s'impose donc de renvoyer la présente cause à l'autorité fiscale, à charge pour elle de prendre une première décision au sens de l'art. 5 PA sur une éventuelle évasion fiscale de la recourante,

qu'à cette fin, le Tribunal de céans enjoint cependant l'AFC de respecter les considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_742/2008 du 13 septembre 2008, cité en préambule,

qu'en particulier, et par souci de réitération, l'AFC est priée d'examiner s'il se justifie de ne pas considérer la société simple comme un contribuable distinct de la recourante d'un point de vue économique, de sorte que les opérations relatives à la catapulte en cause devraient être attribuées à cette dernière (arrêt du Tribunal fédéral susdit consid. 5.8),

que pour trancher cette question, l'AFC est priée de se demander si le fait de « séparer » les opérations relatives à la catapulte fournies par

la société simple des autres opérations effectuées par la recourante, apparaît insolite ou étrange (ibid.),

qu'une telle réponse dépend notamment de la nature de l'activité effectivement exercée par la recourante, laquelle ne ressort pas à l'évidence du dossier (ibid.),

qu'une autre question à élucider est celle de savoir si le maintien de la société simple parallèlement à la recourante visait à réaliser une économie d'impôt et que cette question dépend du point de savoir si la société simple remplissait les conditions d'assujettissement, le dossier ne permettant que des supputations à confirmer par des mesures probatoires de première instance (ibid.),

que pour toutes les raisons prénommées, il s'impose d'admettre le recours, d'annuler la décision sur réclamation du 1er mars 2006 et de renvoyer la cause à l'AFC pour nouvelle décision au sens des considérants,

que la présente décision ne constitue pas une décision finale au sens de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_45/2008 du 16 décembre 2008 consid. 1.2 in fine, 2A.264/2006 du 3 septembre 2008 consid. 2.2 et 2C_743/2007 du 9 juillet 2008 consid. 2.2),

qu'il n'est pas perçu de frais de procédure,

qu'une indemnité à titre de dépens, à concurrence de Fr. 3'000.- (TVA comprise), est allouée à la recourante (art. 64 al. 1 PA; art. 7 al. 1 et art. 14 al. 2 in fine du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]),

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est admis et la décision sur réclamation de l'AFC du 1er mars 2006 est annulée.

2.

La cause est renvoyée à l'AFC pour nouvelle décision au sens des considérants.

3.

Il n'est pas perçu de frais de procédure. Le montant de l'avance de frais de Fr. 2'000.- est remboursé à la recourante.

4.

Une indemnité à titre de dépens s'élevant à Fr. 3'000.- est allouée à la recourante, à la charge de l'AFC.

5.

Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Marie-Chantal May Canellas

Indication des voies de droit :

Pour autant que les conditions au sens des art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110) soient remplies, 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. 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 (voir art. 42 LTF).

Expédition :