

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 727/2016

Arrêt du 17 juillet 2017

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Juge président, Aubry Girardin et Donzallaz.
Greffier : M. Ermotti.

Participants à la procédure

Ville de Genève,
représentée par Me David Metzger, avocat,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
intimée.

Objet

Qualité pour recourir de la Ville de Genève dans une procédure TVA concernant les Services industriels du canton de Genève (SIG),

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 21 juin 2016.

Faits :

A.

Les Services industriels de Genève (ci-après: les Services industriels ou l'établissement) sont un établissement de droit public doté de la personnalité juridique, créé par la loi genevoise du 5 octobre 1973 sur l'organisation des Services industriels de Genève (LSIG/GE; RS/GE L 2 35). Ils fournissent l'eau, le gaz, l'électricité, de l'énergie thermique et des services de traitement des déchets sur l'ensemble du territoire du canton de Genève (art. 1 al. 1 LSIG/GE). La Ville de Genève (ci-après: la Ville) participe au capital de dotation de l'établissement à hauteur de 30 %, le canton de Genève à raison de 55 % et les autres communes genevoises pour le solde, soit 15 % (art. 3 al. 2 LSIG/GE). Les Services industriels sont immatriculés au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) depuis le 1er janvier 1995 en qualité de collectivité publique assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

L'établissement verse à la Ville une redevance annuelle de 15 % de ses recettes brutes pour l'utilisation du réseau électrique situé sur le territoire de celle-ci (art. 32 al. 3 LSIG/GE). La Ville ne participe pas au bénéfice des Services industriels, lequel est intégralement réinvesti ou attribué à un fonds de réserve (art. 28 al. 2 LSIG/GE). En cas de liquidation de l'établissement, elle a droit à une partie de l'éventuel dividende de liquidation, en proportion des apports fournis au capital de dotation (art. 2 al. 3 LSIG/GE).

B.

L'établissement compte, parmi ses clients, le canton de Genève. Répondant à différentes demandes de renseignements du canton, concernant les prestations que les Services industriels fournissaient à ce dernier, l'Administration fédérale a indiqué au canton de Genève, par lettres des 14 novembre 2013 et 18 novembre 2014, que l'établissement était une unité organisationnelle du canton et que, partant, les prestations en question étaient exclues du champ de l'impôt (art. 105 al. 2 LTF). Par lettre du 2 décembre 2014, l'établissement a demandé à l'Administration fédérale de lui notifier une décision formelle à ce sujet. Par décision du 31 mars 2015, l'Administration fédérale a donné suite à cette requête. Le dispositif de ladite décision, qui était adressée aux Services industriels, était libellé comme suit (art. 105 al. 2 LTF) :

"1. L'assujetti est une unité organisationnelle de l'Etat de Genève, de sorte que les prestations qu'il fournit aux services autonomes de celui-ci sont exclues du champ de l'impôt.

2. Il n'est pas prélevé de frais de procédure".

Le 12 mai 2015, la Ville a formé réclamation contre la décision du 31 mars 2015. Par décision du 5 octobre 2015, l'Administration fédérale a déclaré irrecevable la réclamation précitée, en considérant que la Ville n'avait pas la qualité pour s'opposer à la décision litigieuse (art. 105 al. 2 LTF).

Le 5 novembre 2015, la Ville a recouru devant le Tribunal administratif fédéral contre la décision d'irrecevabilité du 5 octobre 2015. Par arrêt du 21 juin 2016, cette autorité a rejeté le recours.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, la Ville demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 21 juin 2016, de "déclarer recevable la réclamation formée le 12 mai 2015 par la Ville", d'ordonner aux autorités inférieures d'entrer en matière sur ladite réclamation pour qu'elles statuent sur le fond et (subsidièrement) de renvoyer la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle décision au sens des considérants.

Le Tribunal administratif fédéral renonce à se déterminer. L'Administration fédérale dépose des observations et conclut au rejet du recours. La recourante a répliqué.

Considérant en droit :

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement et avec une pleine cognition la recevabilité des recours portés devant lui (ATF 140 IV 57 consid. 2 p. 59; 139 V 42 consid. 1 p. 44).

1.1. L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup des exceptions de l'art. 83 LTF, par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF). En outre, le recours a été déposé en temps utile, compte tenu des fêtes (art. 46 al. 1 let. b et art. 100 al. 1 LTF), et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). Par ailleurs, il a été interjeté par la Ville destinataire de l'arrêt attaqué, qui a un intérêt digne de protection à son annulation, dès lors que celui-ci confirme le refus de l'Administration fédérale d'entrer en matière sur sa réclamation du 12 mai 2015. La Ville a ainsi qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Le présent recours est donc recevable.

1.2. La cause a pour objet la question de savoir si la Ville était légitimée à former réclamation contre la décision de l'Administration fédérale du 31 mars 2015 concernant les Services industriels. Le Tribunal administratif fédéral a confirmé l'approche de l'autorité précédente déniait à l'intéressée la qualité pour déposer ladite réclamation. La procédure porte donc exclusivement sur le fait de savoir si c'est à juste titre que le Tribunal administratif fédéral a estimé que l'Administration fédérale pouvait déclarer irrecevable la réclamation formée par la Ville. Le fond, à savoir l'exclusion du champ de l'impôt des prestations fournies par les Services industriels au canton, n'a en revanche pas à être traité.

2.

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF). Il ne peut s'en écarter que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - ce qui correspond à la notion d'arbitraire (ATF 136 II 304 consid. 2.4 p. 313 s.) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF), et pour autant que la correction du vice soit susceptible d'influer sur le sort de la cause (cf. art. 97 al. 1 LTF). La partie recourante qui entend s'écarter des constatations de l'autorité précédente doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l'art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées. A défaut d'une telle motivation, il n'est pas possible de prendre en considération un état de fait qui diverge de celui contenu dans la décision attaquée, ni des faits qui n'y sont pas constatés (ATF 135 II 313 consid. 5.2.2 p. 322; 133 IV 286 consid. 6.2 p. 288).

3.

La recourante se plaint d'une constatation manifestement inexacte et incomplète des faits par le Tribunal administratif fédéral, en relation avec le processus de constitution des Services industriels et l'appartenance "en commun" de ceux-ci au canton de Genève, à la Ville et aux autres communes genevoises. De l'avis de l'intéressée, l'instance précédente aurait omis de manière arbitraire de

relever que l'établissement avait été créé "suite à l'adoption conjointe d'une loi cantonale et d'un arrêté municipal" et que les collectivités publiques ayant participé à sa constitution "avaient décidé que ce nouvel établissement public leur appartiendrait en commun" (recours, p. 8).

3.1. S'agissant de l'appréciation des preuves et des constatations de fait, il y a arbitraire lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables (ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266).

3.2. En l'espèce, les critiques de la recourante concernent des faits qui ne sont pas pertinents pour l'issue du litige. En effet, comme il a déjà été exposé ci-dessus, la présente cause ne porte que sur la possibilité pour la Ville de former réclamation contre la décision de l'Administration fédérale du 31 mars 2015 adressée aux Services industriels. Pour juger de cette question, les modalités de constitution de l'établissement et le fait de savoir si celui-ci "appartient" en commun aux collectivités publiques concernées, dont fait partie la recourante, ne sont pas déterminants. En effet, au sujet de ce dernier élément, il sera constaté plus loin (cf. infra consid. 4.5) que l'éventuelle qualité de "propriétaire" de l'ensemble ou d'une partie seulement des Services industriels ne suffirait de toute façon pas à octroyer à la Ville un droit de réclamation contre la décision litigieuse. Au demeurant, il ressort clairement des articles 2 al. 3 et 3 al. 2 LSIG/GE, auxquels renvoie l'arrêt entrepris, que la recourante participe au capital de dotation de l'établissement à hauteur de 30 % et qu'elle a droit à une partie de l'éventuel dividende de liquidation de celui-ci. Il n'est donc pas contesté que l'intéressée jouit de certains droits

sur les Services industriels. Cependant, la nature exacte de ces droits ne fait pas l'objet de la présente cause et n'est pas pertinente pour déterminer si la Ville était légitimée à former réclamation contre la décision précitée de l'Administration fédérale. Par ses critiques, la recourante essaie en réalité de remettre en question le fond du litige, qui concerne l'exonération du champ de la TVA des prestations fournies par l'établissement au canton de Genève, ce qui n'est pas admissible (cf. supra consid. 1.2).

3.3. Le grief tiré de l'établissement manifestement inexact et incomplet des faits doit partant être écarté, car il concerne des éléments qui ne sont pas propres à modifier l'issue du litige (cf. supra consid. 3.1). Le Tribunal fédéral se fondera donc exclusivement sur les faits établis par le Tribunal administratif fédéral.

4.

La recourante invoque une violation de l'art. 83 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20), ainsi que de l'art. 6 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021).

4.1. L'art. 83 LTVA prévoit notamment que les décisions de l'Administration fédérale des contributions peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification (al. 1). Cet article ne fournit toutefois aucune indication concernant la qualité pour former ladite réclamation. Dans ces conditions, conformément au renvoi général en matière de procédure opéré par l'art. 81 al. 1 LTVA, qui contient le principe selon lequel "la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative est applicable, à l'exclusion de l'art. 2, al. 1", il y a lieu de se référer aux dispositions topiques de la PA (cf. MARTIN KOCHER, in ZWEIFEL/BEUSCH/GLAUSER/ROBINSON [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, n. 8 ad art. 83 LTVA p. 1266; BENOIT BOVAY, Procédure administrative, 2e éd., 2015, p. 433).

4.2. Selon l'art. 6 PA, ont qualité de parties les personnes dont les droits ou les obligations pourraient être touchés par la décision à prendre, ainsi que les autres personnes, organisations ou autorités qui disposent d'un moyen de droit contre cette décision. A teneur de l'art. 48 al. 1 PA, a qualité pour recourir quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est spécialement atteint par la décision attaquée (let. b), et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c).

4.2.1. La PA ne règle pas expressément la procédure de réclamation (cf. BENOIT BOVAY, op. cit., p. 433; RHINOW/KOLLER/KISS/ THURNHERR/BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 3e éd., 2014, n. 1303 p. 372). Le Tribunal administratif fédéral a considéré que, dans ce cas, il y avait lieu de se référer à l'art. 48 PA par analogie, en raison de l'affinité entre la procédure de réclamation de la LTVA et la procédure de recours de la PA. Selon la Ville, en revanche, la qualité pour former une

réclamation devrait être examinée sur la base de l'art. 6 PA.

4.2.2. Lorsqu'une loi fédérale met en place une procédure de réclamation, on peut, pour définir le cercle des personnes habilitées à former une telle réclamation, se référer par analogie à l'art. 48 PA (HARUN CAN, *Einsprache nach neuem MWST-Gesetz*, in *Der Schweizer Treuhänder*, 2011, p. 655 ss, notamment p. 657; MOLLARD/OBERSON/ TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, n. 297 p. 900 s.; MARINO LEBER, *Parteistellung im Verwaltungsverfahren*, in HÄNER/WALDMANN [ed.], *Das erstinstanzliche Verwaltungsverfahren*, 2008, p. 17 ss, notamment p. 21). En effet, cette voie de droit permet à l'administré de remettre formellement en question une décision de l'autorité et présente en ce sens de fortes analogies avec la procédure de recours de l'art. 48 PA. Quant à l'art. 6 PA, il concerne la qualité de partie en procédure administrative en général. Toutefois, une personne qui est légitimée à recourir au sens de l'art. 48 PA est par définition touchée par la décision à prendre au sens de l'art. 6 PA et doit se voir reconnaître la qualité de partie (ATF 142 II 451 consid. 3.4.1 p. 457). L'inverse est en principe aussi vrai, à tout le moins lorsqu'il s'agit de définir la qualité pour former une réclamation, de sorte que l'opposition faite en ce sens par la recourante entre les articles 6 et 48 PA n'a pas lieu d'être.

C'est ainsi à juste titre que le Tribunal Administratif fédéral a examiné si la Ville était légitimée à déposer la réclamation litigieuse en appliquant par analogie l'art. 48 PA.

4.2.3. De jurisprudence constante, l'art. 48 al. 1 PA correspond à l'art. 89 al. 1 LTF et est interprété de la même manière que cette dernière disposition (cf. ATF 139 II 328 consid. 3.2 p. 332 s.; 139 II 279 consid. 2.2 p. 282; 135 II 172 consid. 2.1 p. 174; cf. aussi BENOIT BOVAY, *op. cit.*, p. 481; FLORENCE AUBRY GIRARDIN, in *Commentaire de la LTF*, 2e éd., 2014, n. 10a ad art. 89 LTF p. 1011; MOSER/BEUSCH/ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, n. 2.61 p. 52; MARINO LEBER, *op. cit.*, p. 21; ISABELLE HÄNER, in AUER/MÜLLER/SCHINDLER [éd.], *VwVG - Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, 2008, n. 1 ad art. 48 PA p. 641).

Outre les destinataires directs de la décision, des tiers peuvent aussi avoir la qualité pour recourir au sens des articles 48 al. 1 PA et 89 al. 1 LTF lorsqu'ils sont atteints de manière directe et concrète et dans une mesure et avec une intensité plus grande que n'importe quelle autre personne par la décision attaquée, respectivement rendue, et qu'ils se trouvent dans un rapport spécialement étroit avec l'objet du litige (cf. ATF 135 II 172 consid. 2.1 p. 174; arrêt 2C 687/2016 du 17 novembre 2016 consid. 2.2). En plus de ce rapport, celui qui veut se voir reconnaître la qualité de partie doit retirer un avantage pratique d'une éventuelle annulation ou modification de la décision contestée. En d'autres termes, sa situation doit pouvoir être influencée de manière significative par l'issue de la procédure. L'intérêt digne de protection réside dans le fait d'éviter de subir directement un préjudice de nature économique, idéale, matérielle ou autre qui serait causé par la décision entreprise. Un simple intérêt indirect ou le seul intérêt public général - en l'absence de rapport étroit avec l'objet du litige - ne justifie pas la reconnaissance de la qualité de partie (sur la question, cf. ATF 142 II 451 consid. 3.4.1 p. 457 s.; 139

II 279 consid. 2.2 p. 282; 139 III 504 consid. 3.3 p. 508 s.; 135 II 172 consid. 2.1 p. 174 s.; 135 II 145 consid. 6.1 p. 150 s.).

4.3. En matière de TVA, en outre, il est généralement admis que le droit pour contester une décision appartient exclusivement au débiteur de l'impôt et, le cas échéant, aux débiteurs solidaires de celui-ci au sens de l'art. 15 LTVA (ATF 140 II 80 consid. 2.4.4 p. 86 et les références citées; cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *op. cit.*, n. 339 p. 911; plus nuancé: MARTIN KOCHER, *op. cit.*, n. 30 ad art. 83 LTVA p. 1274).

4.4. Dans la mesure où les critiques de la recourante sont fondées sur les articles 21 al. 2 ch. 28 LTVA et 38 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) et portent sur le fait de savoir si les Services industriels sont une unité organisationnelle du canton au sens de ces articles, elles relèvent du fond et ne sont donc pas admissibles (cf. supra consid. 1.2). En réalité, la recourante essaie par ces critiques de remettre en question des éléments qui ne sont pas pertinents dans la présente affaire. En particulier, il n'est en l'espèce pas déterminant de savoir quelle est exactement la relation juridique existante entre l'établissement et la Ville ou le canton. Comme il l'a déjà été exposé à plusieurs reprises, la cause porte uniquement sur le fait de savoir si la Ville avait le droit de former réclamation contre la décision en matière de TVA de l'Administration fédérale du 31 mars 2015 et, comme on le verra, les droits de la recourante sur les Services industriels n'y changent rien.

4.5. La recourante affirme que, comme les Services Industriels lui appartiennent en partie, elle aurait dû se voir reconnaître la faculté de former réclamation contre la décision litigieuse. Par cette argumentation, elle perd toutefois de vue que la position de "propriétaire" des Services industriels n'est pas pertinente pour résoudre le présent litige. En effet, le Tribunal fédéral a expressément exclu, pour l'actionnaire (même majoritaire ou unique) d'une société, la possibilité de recourir en lieu et place de celle-ci contre une décision la concernant, faute d'intérêt direct (arrêts 2C 748/2013 du 17 octobre 2013 consid. 3.2; 2C 1158/2012 du 27 août 2013 consid. 2.3.3 et les nombreuses références citées). Par analogie avec cette jurisprudence, il se justifie de retenir que la Ville ne peut pas invoquer sa qualité de "propriétaire" d'une partie de l'établissement pour se voir reconnaître le droit d'agir contre la décision litigieuse, dont les Services industriels étaient les destinataires uniques. Admettre le contraire, signifierait ouvrir le droit de contester une décision adressée à une personne morale de droit public dotée de la personnalité juridique à toute collectivité qui détient, de quelque manière que ce soit, un droit sur ladite personne morale, ce qui n'est guère concevable.

4.6. Pour le reste, hormis la critique de la Ville relative à sa qualité de "propriétaire" de l'établissement, qui vient d'être écartée, la recourante n'expose pas en quoi la décision de l'Administration fédérale aurait été propre à lui causer directement un préjudice et l'on ne voit du reste pas en quoi pourrait consister un tel préjudice.

En effet, une hypothétique répercussion négative de ladite décision sur le résultat d'exploitation des Services industriels n'aurait qu'une influence indirecte sur la Ville, qui ne participe pas au bénéfice de ceux-ci (art. 28 al. 2 LSIG/GE), n'ayant qu'un droit à une partie du dividende en cas de liquidation de l'établissement (art. 2 al. 3 LSIG/GE). En outre, en matière de TVA, la faculté d'introduire un moyen de droit contre une décision adressée à un contribuable est généralement réservée au débiteur de l'impôt et, le cas échéant, aux débiteurs solidaires de celui-ci (cf. supra consid. 4.3). Or, tel qu'il a été souligné à juste titre par le Tribunal administratif fédéral, la décision litigieuse a été adressée aux Services industriels, lesquels sont dotés de la personnalité juridique et étaient les destinataires uniques de celle-ci. Elle concernait la question de l'assujettissement à la TVA des prestations fournies par l'établissement aux services autonomes de l'Etat de Genève. La Ville, qui n'était pas partie à cette procédure, n'aurait pu se voir reconnaître la qualité pour former réclamation contre la décision en question que si elle avait été atteinte de manière concrète par celle-ci (cf. supra consid. 4.2.3), ce qui n'est

pas le cas. Dans ces circonstances, force est de constater que l'intérêt de la Ville est en l'espèce uniquement indirect et ne saurait fonder le droit pour celle-ci de former réclamation contre la décision de l'Administration fédérale du 31 mars 2015.

4.7. La recourante se réfère également à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C 226/2012 du 10 juin 2013, dans lequel la Cour de céans avait considéré que la Ville disposait de la qualité pour recourir au sens de l'art. 89 al. 1 LTF. De l'avis de la recourante, cet arrêt démontrerait qu'elle aurait dû se voir reconnaître dans la présente procédure la qualité pour réclamer devant l'Administration. Cette approche ne saurait être suivie. En effet, dans l'arrêt 2C 226/2012 précité, des communes genevoises - dont la Ville - avaient formé un recours contre une modification de la LSIG/GE visant à introduire dans la loi en question un nouvel art. 42 al. 8 modifiant le taux de la redevance annuelle due au canton pour l'utilisation du réseau électrique. Le Tribunal fédéral avait retenu que l'augmentation de ladite redevance en faveur du seul canton et au détriment des communes recourantes portait atteinte aux droits de propriété de ces dernières. Celles-ci étaient donc directement touchées par la disposition litigieuse. Tel n'est pas le cas en l'espèce, l'intérêt de la Ville à pouvoir contester la décision au fond de l'Administration fédérale en matière de TVA étant uniquement indirect (cf. supra consid. 4.6). L'arrêt en question n'est ainsi d'aucun secours à la recourante.

4.8. Dans ces circonstances, le Tribunal Administratif fédéral n'a pas violé le droit fédéral en confirmant la décision de l'Administration fédérale du 5 octobre 2015 déclarant irrecevable la réclamation déposée par la Ville contre la précédente décision de cette autorité du 31 mars 2015.

5.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

Succombant, la Ville de Genève, qui a agi dans l'exercice de ses attributions officielles dans une affaire ne mettant pas directement en cause son intérêt patrimonial, ne peut être condamnée aux frais de justice (art. 66 al. 4 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Il n'est pas perçu de frais judiciaires.

3.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la Ville de Genève, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi qu'au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 17 juillet 2017

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Juge président : Zünd

Le Greffier : Ermotti