



## Arrêt du 20 décembre 2021

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Annie Rochat Pauchard, Keita Mutombo, juges,  
Rafi Feller, greffier.

---

Parties

**A. \_\_\_\_\_ SA,**  
représenté par  
Maîtres Pierre-Marie Glauser et Alexandra Pillonel,  
recourante,

contre

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

---

Objet

TVA (2014 à 2017); réduction de la déduction de l'impôt préalable.

## Faits :

### A.

**A.a** A.\_\_\_\_\_ SA (ci-après: la recourante) est une société anonyme suisse, inscrite au registre du commerce depuis le (...) et dont le but social est « l'exploitation (...) [d'un centre de sport] ».

Elle est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995. Elle a décompté la TVA selon la méthode des taux forfaitaires du 1<sup>er</sup> janvier 2005 au 31 décembre 2013. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014, la recourante décompte la TVA selon la méthode effective.

**A.b** Pour assurer le fonctionnement de ses installations, outre les revenus provenant de ses différentes activités, la recourante reçoit annuellement des subventions provenant de la commune B.\_\_\_\_\_, de la commune C.\_\_\_\_\_ et de la taxe de séjour communale. En 2015, la décision fut prise de procéder à la rénovation [du centre de sport]. Le montant total de ces investissements s'éleva à CHF [...]. Cette somme fut notamment financée par des prêts et des subventions d'investissement obtenus auprès de collectivités publiques ainsi que par une augmentation du capital-actions de la recourante.

### B.

**B.a** Du 23 au 25 janvier 2018 ainsi que les 6 mars, 18 mai et 18 juin 2018, la recourante fit l'objet d'un contrôle pour les périodes fiscales s'étendant du 1<sup>er</sup> janvier 2012 au 31 décembre 2017. Le contrôle permit de constater divers manquements, parmi lesquels une réduction incorrecte de la déduction de l'impôt préalable sur les investissements et les charges d'exploitation.

**B.b** Le 28 février 2020, suite à divers courriers, l'AFC rendit une décision formelle pour les périodes fiscales précitées, confirmant l'intégralité de la créance fiscale fixée par les notifications d'estimation n° (...) et n° (...) pour un total de CHF [...], plus intérêts moratoires.

**B.c** Par courrier du 27 mars 2020, la recourante forma réclamation contre la décision précitée, concluant à l'annulation du point n° 5 de la notification d'estimation n° (...) et du point n° 3 de la notification d'estimation n° (...) pour un total de CHF [...]. Ces corrections ne concernaient que les périodes 2014 à 2017. Par conséquent, les créances fiscales pour les périodes 2012 et 2013 entrèrent en force.

**B.d** En date du 8 avril 2021, l'AFC rendit une décision sur réclamation rejetant entièrement la réclamation de la recourante.

**C.**

Par recours du 10 mai 2021 au Tribunal administratif fédéral (ci-après: TAF, le Tribunal, la Cour de céans), la recourante a conclu, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision précitée. Plus spécifiquement, elle conclut principalement à l'annulation des reprises fiscales conformément aux conclusions contenues dans sa réclamation; subsidiairement à ce que la cause soit renvoyée à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des motifs du recours. Les parties se sont encore déterminées par échanges d'écritures des 2 juillet (Réponse de l'AFC [ci-après: l'autorité inférieure]) et 16 août 2021 (Réplique).

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants en droit du présent arrêt.

**Droit :**

**1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci 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 (cf. art. 31 LTAF). En particulier, les décisions rendues sur réclamation par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF (cf. également art. 83 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]). Le Tribunal de céans est donc compétent pour connaître du présent litige. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF).

**1.2** En sa qualité de destinataire de la décision sur réclamation du 8 avril 2021, la recourante est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (cf. art. 48 al. 1 PA). Interjeté en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA), le recours répond en outre aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

**1.3** La LTVA et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Le présent litige portant sur des périodes fiscales entièrement postérieures à cette date, la

LTVA et l'OTVA sont seules applicables, tant au fond qu'en ce qui concerne la procédure (cf. art. 112 et 113 LTVA).

## **2.**

**2.1** 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 (cf. art. 49 PA; cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 8<sup>e</sup> éd., 2020, n. marg. 1146 ss; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n. marg. 2.149). Le Tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., 2011, p. 300).

**2.2** La présente procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral établit les faits d'office et librement (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1; arrêts du TF 2C\_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.2; arrêts du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1; A-416/2017 du 2 juillet 2018 consid. 2.3).

La maxime inquisitoire impose également au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition (cf. arrêts du TAF A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 6.1.1; A-2800/2016 du 27 juin 2017 consid. 1.3.3.1). La procédure administrative est régie par le principe de la libre appréciation des preuves (cf. art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA; cf. aussi l'art. 81 al. 3 LTVA; ATF 130 II 482 consid. 3.2; arrêt du TAF A-2888/2016 du 16 juin 2017 consid. 3.1.1; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>e</sup> éd., 2013, p. 52; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 298 s.; RHINOW ET AL., *Öffentliches Prozessrecht*, 3<sup>e</sup> éd., 2014, n. marg. 330 et 1001; cf. aussi BENOIT BOVAY, *Procédure administrative*, 2<sup>e</sup> éd., 2015, p. 240 s.), qui vaut également devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 37 LTAF).

**2.3** La maxime inquisitoire doit être toutefois relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties, respectivement des contribuables en matière fiscale, de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 52 PA; ATF 144 II 427 consid. 8.3.1; arrêts du TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021 consid. 1.4.1; A-2479/2019 du 14 juillet 2021 consid. 2.2.1). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les

questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1; ATAF 2014/24 consid. 2.2; KÖLZ/HÄNER/BERTSCH, op. cit., p. 398).

### 3.

**3.1** La TVA est un impôt général sur la consommation, qui trouve ses fondements à l'art. 130 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) et frappe la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse. Elle vise la taxation de l'utilisation du revenu par le consommateur final (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, Les principes régissant la TVA: de l'utopie à la réalité, in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 84 97, p. 103). Conformément à l'art. 1 al. 2 let. a LTVA, la Confédération perçoit notamment, 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; cf. ég. art. 18 al. 1 LTVA).

**3.2** Sont soumises à la TVA les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux, c'est-à-dire moyennant une contre-prestation, sur le territoire suisse, pour autant que la loi n'exclue pas leur imposition (cf. art. 1 al. 2 let. a et art. 18 al. 1 LTVA). 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). Une prestation est en particulier le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation (cf. art. 3 let. c LTVA). Constitue également une prestation celle qui est fournie en vertu de la loi ou sur réquisition d'une autorité (cf. art. 3 let. c LTVA).

Le caractère onéreux est une condition essentielle de l'opération TVA: une prestation imposable n'existe que pour autant qu'elle s'effectue en échange d'une contre-prestation. Celle-ci, qui sert de base au calcul de l'impôt (dimension quantitative; 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 » (dimension qualitative; cf. arrêt du TF 2C\_307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 5.3). Savoir si le montant perçu par l'assujetti a le caractère d'une contre-prestation est une question qu'il convient d'examiner 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 (cf. Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008 6277 [ci-après: Mes-

sage LTVA], p. 6331 s.; arrêts du TF 2C\_585/2017 du 6 février 2019 consid. 3.2; 2C\_307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 5.3; 2C\_100/2016 du 9 août 2016 consid. 3.2; arrêts du TAF A-239/2016 du 22 février 2017 consid. 3.1.4; A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 2.3; FELIX GEIGER, in: Geiger/Schluckebier [éd.], MWSTG Kommentar, Schweizerische Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2<sup>e</sup> éd., 2019 [ci-après: MWSTG-Kommentar], n° 1 ad art. 24). La contre-prestation est ainsi un élément constitutif de l'opération imposable, au même titre que l'échange entre prestation et contre-prestation (cf. ATF 132 II 353 consid. 4.1; arrêt du TF 2C\_826/2016 du 6 avril 2018 consid. 2.3; arrêts du TAF A-239/2016 du 22 février 2017 consid. 3.1.2; A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 2.2; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, ch. 6 p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2 p. 239 ss).

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 (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 [traduit in: RDAF 2016 II 458]; 138 II 239 consid. 3.2; arrêt du TF 2C\_323/2019 du 20 septembre 2019 consid. 5.2; arrêts du TAF A-3156/2017 du 30 janvier 2019 consid. 2.1.3; A-849/2014 du 15 juillet 2015 consid. 3.2.2; SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Philip Robinson [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA], 2015 [ci-après: Commentaire LTVA], n° 22 ad art. 18; ALOIS CAMENZIND ET AL., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3<sup>e</sup> éd., 2012, n° 591; GEIGER, MWSTG-Kommentar, n° 2 ad art. 18). La pratique exige un rapport économique étroit (« innere wirtschaftliche Verknüpfung »), qui se caractérise en principe par l'existence de prestations de valeurs économiques égales, la loi et la jurisprudence n'exigeant cependant pas une équivalence absolue (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3; 140 I 153 consid. 2.5.1; arrêt du TF 2C\_323/2019 du 20 septembre 2019 consid. 5.2; arrêts du TAF A-3156/2017 du 30 janvier 2019 consid. 2.1.3; A-4786/2012 du 12 septembre 2013 consid. 2.2.2; cf. aussi BOSSART/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, n° 23 ad art. 18 et la jurisprudence citée, pour lesquels l'équivalence économique entre prestation et contre-prestation n'est pas une condition essentielle de l'opération TVA; dans ce sens également ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Subventions, mandats de prestations, conventions-programmes et TVA, in: OREF [éd.], Au carrefour des contributions, 2020, p. 246, ainsi que l'arrêt du TAF A-849/2014 du 15 juillet 2015 consid. 3.2.2 i.f.).

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 (cf. ATAF 2007/23 consid. 2.3.2; arrêt du TAF A-239/2016 du 22 février 2017 consid. 3.1.3; BOSSART/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, n° 14 ss ad art. 18). 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 (cf. ATAF 2008/63 consid. 2.1; arrêts du TAF A-239/2016 du 22 février 2017 consid. 3.1.3; A-1383/2015 du 4 mars 2016 consid. 2.2). Ce qui compte, ce n'est donc pas que la prestation ou la contre-prestation soient fournies en vertu d'une obligation légale ou contractuelle, mais bien la nature économique du lien existant entre les deux. Les rapports concrets entre les personnes concernées sont déterminants (cf. arrêts du TF 2C\_323/2019 du 20 septembre 2019 consid. 5.2; 2C\_233/2019 du 29 août 2019 consid. 5.1; arrêt du TAF A-239/2016 du 22 février 2017 consid. 3.1.3).

### 3.3

**3.3.1** A l'inverse, ne sont pas imposables, parce qu'elles n'en remplissent pas les conditions, les contributions qui sont versées sans lien économique avec une prestation déterminée, c'est-à-dire en dehors de tout rapport d'échange (« non contre-prestations » [« Nicht-Entgelt »]; cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3; arrêt du TF 2C\_585/2017 du 6 février 2017 consid. 3.3; arrêts du TAF A-1383/2015 du 4 mars 2016 consid. 2.3; A-4388/2014 du 26 novembre 2015 consid. 2.1.4; BOSSART/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, n° 131 ad art. 18). Ainsi, à teneur de l'art. 18 al. 2 let. a LTVA, en l'absence de prestation, les subventions et autres contributions de droit public, même si elles sont versées en vertu d'un mandat de prestations ou d'une convention-programme au sens de l'art. 46 al. 2 Cst., ne font entre autres pas partie de la contre-prestation.

**3.3.2** Les subventions sont généralement désignées comme des prestations découlant du droit public qui sont accordées à d'autres sujets de droit dans un certain but, sans contrepartie économique équivalente pour celui qui les alloue (« der Subventionsgeber »). Elles 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; elles représentent des recettes supplémentaires qui complètent les chiffres d'affaires du bénéficiaire (cf. ATF 132 II 353 consid. 7; arrêt du TAF A-8155/2015 du 22 février 2017 consid. 3.3.3, A-3044/2008 du 21 décembre 2011 consid. 3.1.1 s.).

**3.3.3** Il n'existe cependant pas une définition reconnue de manière générale. La notion de subvention est avant tout un concept économique qui, sous l'angle de la TVA, doit être examiné in concreto et indépendamment de sa dénomination (cf. ATF 140 I 153 consid. 2.5.5; arrêts du TF 2C\_233/2019 du 29 août 2019 consid. 5.4; 2C\_313/2017 du 8 mars 2013 consid. 6.2; arrêts du TAF A-239/2016 du 22 février 2017 consid. 3.3.3; A-6381/2015 du 5 août 2016 consid. 2.2.1.3; ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 250; PIERRE-MARIE GLAUSER/ALEXANDRA PILLONEL, Commentaire LTVA, n° 154 ad art. 18 LTVA).

Ni la loi, ni l'ordonnance, ne définissent cette notion; l'art. 29 OTVA dresse néanmoins une liste non exhaustive de contributions qui sont réputées constituer des « subventions ou autres contributions de droit public ». Il en va notamment ainsi des indemnités au sens de l'art. 3 al. 2 let. a de la loi du 5 octobre 1990 sur les subventions (LSu, RS 616.1), ainsi que des fonds analogues versés sur la base du droit cantonal ou communal, dans la mesure où il n'y a pas de rapport de prestations. D'après l'art. 3 al. 2 let. a LSu, sont des indemnités les prestations accordées à des bénéficiaires étrangers à l'administration fédérale respectivement cantonale et destinées à atténuer ou à compenser les charges financières découlant de l'accomplissement de tâches prescrites par le droit fédéral.

**3.3.4** Sur le plan cantonal, la loi vaudoise du 22 février 2005 sur les subventions (LSubv, Base législative vaudoise [BLV] 610.15) distingue deux types de subventions: les indemnités et les aides financières (cf. art. 7 al. 1 LSubv). Les aides financières sont des prestations pécuniaires ou des avantages économiques accordés à des bénéficiaires externes à l'administration cantonale afin d'assurer ou de promouvoir la réalisation de tâches d'intérêt public qu'ils ont décidé d'assumer (cf. art. 7 al. 3 LSubv).

### **3.4**

**3.4.1** Sous réserve des art. 29 et 33 LTVA, l'assujetti peut déduire, dans le cadre de son activité entrepreneuriale, l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé, pour autant qu'il prouve l'avoir réglé (cf. art. 28 al. 1 let. a et al. 4 LTVA; cf. Message LTVA, p. 6324; arrêt du TAF A-4090/2016 du 22 décembre 2016 consid. 5.1; BARBARA HENZEN, Commentaire LTVA, n° 1 ad art. 28 LTVA).

**3.4.2** Toutefois, les subventions entraînent une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 18 al. 2 let. a cum art. 33 al. 2 LTVA; ATF 132 II 353 consid. 7.1; 126 II 443 consid. 6d; arrêts du TF 2C\_356/2020 du 21 octobre 2020 consid. 6.2; 2C\_647/2007 du 7 mai 2008

consid. 3.1; ATAF 2010/6 consid. 3.2.1; arrêts du TAF A-7819/2008 du 31 janvier 2011 consid. 3.1.2).

**3.4.3** L'art. 75 OTVA décrit trois modes de calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de subventions au sens de l'art. 18 al. 2 let. a à c LTVA selon le type de subvention en cause.

En particulier, l'al. 2 prévoit que lorsque les subventions peuvent être attribuées à un domaine d'activité déterminé, seule la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses relatives audit domaine fait l'objet d'une réduction. Dans ce cas, la pratique publiée de l'AFC prévoit que le taux de réduction se détermine en fonction de l'importance des subventions par rapport aux coûts des objets (TVA incluse; cf. Info TVA 05 « Subventions et dons » [ci-après: IT 05], ch. 1.3.2). A noter que cet alinéa ne concerne pas que des secteurs entiers de l'entreprise, mais s'applique également si la subvention est liée à un objet spécifique (cf. IT 05, ch. 1.3.2; BEATRICE BLUM, MWSTG-Kommentar, n° 17 ad art. 33; PIERRE-MARIE GLAUSER, Commentaire LTVA, n° 32 ad art. 33 LTVA).

Pour sa part, l'al. 3 prévoit que si les subventions sont destinées à couvrir un déficit d'exploitation, il y a lieu de réduire la déduction de l'impôt préalable dans la proportion existant entre le montant des subventions et le chiffre d'affaires total (hors TVA).

**3.4.4** Selon la jurisprudence relative à l'ancienne LTVA, la réduction de la déduction de l'impôt préalable doit être appropriée dans chaque situation et doit correspondre autant que possible aux circonstances concrètes du cas d'espèce (cf. notamment l'arrêt du TAF A-6898/2014 du 21 mai 2015 consid. 2.7.1). Avec l'entrée en vigueur de la nouvelle LTVA, ce principe reste applicable à la réduction de la déduction de l'impôt préalable selon l'art. 33 al. 2 LTVA (dans l'ensemble: cf. arrêts du TAF A-642/2020 du 5 janvier 2021 consid. 3.6.7; A-460/2019 du 9 mars 2020 consid. 6.6; A-2599/2015 du 19 octobre 2015 consid. 3.2.2).

#### **4.**

Dans un premier temps, la recourante invoque le droit au respect des promesses reçues ainsi que la protection prévue à l'art. 69 LTVA.

#### **4.1**

**4.1.1** Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités,

lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (cf. ATF 141 V 530 consid. 6.2; 129 I 161 consid. 4.1; 128 II 112 consid. 10b/aa; 126 II 377 consid. 3a et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (cf. ATF 141 V 530 consid. 6.2; 129 I 161 consid. 4.1; 122 II 113 consid. 3b/cc et les références citées; arrêt du TF 1C\_277/2020 du 27 août 2020 consid. 2.2; arrêt du TAF A-262/2018 du 29 mars 2019 consid. 8.1.1).

La promesse ou l'assurance peut revêtir la forme d'une manifestation de volonté écrite ou orale qui s'analyse comme un acte juridique ou matériel. Plutôt que d'une déclaration, il peut s'agir d'une action ou même d'une omission. Dans ce dernier cas, il faut, mais suffit que l'administré ait pu déduire de la passivité prolongée de l'autorité, au vu de l'ensemble des circonstances, qu'elle s'y tiendra à l'avenir (cf. ATF 137 II 182 [traduit in: RDAF 2012 I 552] consid. 2.5.1 ss et 3.6.2; 131 V 472 consid. 5; JACQUES DUBEY, in: Martenet/Dubey [éd.], Commentaire romand, Constitution fédérale, Préambule - art. 80 Cst., 2021, n° 82 ad art. 9 Cst.). En revanche, le seul fait qu'une autorité a traité une personne d'une certaine manière dans une situation déterminée ne constitue pas une circonstance permettant d'invoquer le droit à la protection de la bonne foi (cf. ATF 129 I 161 consid. 4.2; 126 II 377 consid. 3b). De même, l'inaction ou le silence d'une autorité ne saurait fonder un renseignement sur lequel l'administré peut légitimement se fier (cf. arrêts du TAF A-2953/2020 du 27 septembre 2021 consid. 4.7; A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 3.2.1; A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 6).

**4.1.2** Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le celui de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst.; ATF 118 Ib 312 consid. 3b; JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse, 2<sup>e</sup> éd., 1998, p. 132; ERNST

BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des Steuerrechts*, 6<sup>e</sup> éd., 2002, p. 28 et les nombreuses références). D'une part s'ajoute, aux conditions précitées, celle que l'intérêt à la bonne application du droit ne l'emporte pas sur celui de la protection de la confiance légitime (cf. arrêts du TAF A-5288/2018 du 10 septembre 2020 consid. 9.4.1 [confirmé par arrêt du TF 2C\_859/2020 du 3 mars 2021]; A-601/2019 du 19 février 2020 consid. 2.6.1 [attaqué devant le TF {procédure 2C\_263/2020}]). D'autre part, la bonne foi de l'assujetti n'est protégée que lorsque les conditions susmentionnées sont réunies de manière claire et sans équivoque (cf. ATF 118 Ib 312 consid. 3b; arrêt du TAF A-2991/2014 du 10 novembre 2015 consid. 5.1 [confirmé par arrêt du TF 2C\_1120/2015 du 26 avril 2017]; RIVIER, op. cit., p. 132).

**4.1.3** La protection de la confiance a pour conséquence d'empêcher qu'un administré ne subisse un préjudice. Cela peut signifier que l'autorité se retrouve liée par ses renseignements malgré leur inexactitude, que des délais manqués doivent être restitués quand bien même la prétention juridique matérielle est d'ores et déjà périmée, voire que l'autorité doive indemniser l'administré pour le dommage qu'il subit. En d'autres termes, le principe de la confiance conduit à imputer à l'autorité le sens objectif de son comportement, même s'il ne correspond pas à sa volonté, et à en assumer les conséquences causales (cf. arrêts du TAF A-5278/2018 du 29 janvier 2019 consid. 4.3.1; A-6840/2015 du 21 décembre 2016 consid. 5.6.4; cf. également PIERRE MOOR/ALEXANDRE FLÜCKIGER/VINCENT MARTENET, *Droit administratif*, vol. I, 3<sup>e</sup> éd. 2012, ch. 6.4.5). Dans un sens plus étroit, le principe de la confiance se réfère à l'interprétation des décisions, déclarations et comportements d'une partie à un rapport de droit. Ils doivent recevoir le sens que l'autre partie pouvait raisonnablement leur attribuer en fonction des circonstances qu'elle connaissait ou aurait dû connaître (cf. THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2<sup>e</sup> éd. 2018, n° 569).

**4.1.4** Pour que l'autorité soit tenue au respect d'une promesse, il faut que l'administré ait été déterminé par cette promesse à adopter un comportement qui, si celle-là ne tenait pas parole, serait préjudiciable à ses intérêts. Il faut donc que le comportement ait été motivé par la promesse, qu'il s'agisse d'accomplir ou de s'abstenir d'un acte. Un tel rapport de causalité entre promesse et comportement préjudiciable fait défaut lorsqu'il apparaît que l'administré aurait adopté le même comportement sans promesse ou assurance de la part de l'autorité, respectivement lorsqu'il a reconnu l'irrégularité de la promesse reçue (cf. arrêt du TF 2C\_453/2009

du 3 février 2010 consid. 5; DUBEY, op. cit., n° 86 ad art. 9 Cst. et références citées).

Les mesures prises par l'administré peuvent également consister en l'abstention de prendre des dispositions (cf. ATF 131 V 472 consid. 3.1; 121 V 65 consid. 2b; arrêt du TAF A-3198/2009 du 2 septembre 2010 consid. 2.6.4).

**4.2** Aux termes de l'art. 69 LTVA, l'AFC renseigne dans un délai raisonnable l'assujetti qui demande par écrit à être informé des conséquences, en matière de TVA, d'une situation concrète décrite avec précision. Le renseignement donné est contraignant pour l'assujetti qui a formulé la question et pour l'AFC; il ne peut se rapporter à aucune autre situation.

Le devoir de renseigner l'assujetti, tel qu'exposé par la disposition précitée, est une composante essentielle du bon fonctionnement du système de l'auto-taxation. Dans son renseignement, l'AFC ne doit traiter que de questions juridiques en relation avec la TVA relatives à un état de fait concret. La demande de renseignement doit être formulée par écrit. En outre, il convient de souligner que le renseignement n'est contraignant que si l'état de fait est exposé de manière complète et correcte. Dans l'éventualité où la description de l'état de fait telle qu'elle ressort de la description de l'assujetti n'est pas suffisamment claire pour permettre à l'AFC de procéder à une analyse de la situation, cette dernière a l'obligation de demander un complément d'information à l'assujetti concerné (cf. BLUM, op. cit., n° 15 ad art. 69; CAMENZIND ET AL., op. cit., p. 813; JEANNINE MÜLLER, Commentaire LTVA, n° 7 ad. art. 69 LTVA).

Selon la doctrine, le renseignement fourni par l'AFC ne constitue pas une décision au sens de l'art. 5 PA, puisqu'il n'en remplit pas les caractéristiques. Cela étant, si le requérant n'approuve pas la qualification effectuée par l'AFC, il peut exiger une décision en constatation. La question des conséquences éventuelles d'un renseignement erroné se résout toutefois au regard du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance. Enfin, ledit renseignement perd son caractère contraignant lorsque l'AFC revient sur celui-ci ou le révoque, étant souligné qu'une révocation ne vaut toutefois que pour l'avenir (cf. arrêt du TAF A-2991/2014 du 10 novembre 2015 consid. 4.2 [arrêt confirmé par arrêt du TF 2C\_1120/2015 du 26 avril 2017]; MÜLLER, op. cit., n° 1-18 ad art. 69 LTVA).

### 4.3

**4.3.1** En l'occurrence, la recourante soutient que l'autorité serait intervenue dans une situation concrète à son égard pour lui donner un renseignement contraignant au sens de l'art. 69 LTVA. En effet, elle aurait adressé à l'autorité inférieure un courrier [...] portant sur la récupération de la TVA. Il y était exposé, de manière succincte mais suffisamment précise, les faits la concernant (réception de subventions d'exploitation; rénovation de la piscine et les modes de financement envisagés) ainsi que diverses questions y afférentes, parmi lesquelles une question concernant le mode de calcul de la réduction de l'impôt préalable en lien avec les investissements à venir. Par courrier du [...], l'autorité inférieure aurait répondu sur ce point que les subventions à l'investissement entraînent une réduction de la déduction de l'impôt préalable « afférant uniquement à cet objet ». Or, à aucun moment, l'AFC n'évoquait le fait qu'outre cette première réduction, la recourante devait procéder à une seconde réduction du solde de l'impôt préalable d'investissement en fonction des subventions d'exploitation. Partant, le silence de l'autorité inférieure sur l'impact de la subvention d'exploitation chez la recourante devrait être considéré comme un renseignement que celle-là juge aujourd'hui comme erroné, ce qui n'était en soi pas reconnaissable pour la recourante qui s'y est conformée de bonne foi.

**4.3.2** Certes, les renseignements *effectivement* et *explicitement* fournis par l'autorité inférieure par courrier [...] sont couverts par le principe de la bonne foi au sens de l'art. 9 Cst, ce que cette dernière ne conteste du reste pas.

En revanche, il n'en va pas de même des renseignements ressortant prétendument implicitement du silence de l'AFC et à cet égard, les arguments de la recourante n'emportent pas la conviction de la Cour de céans. D'abord, il incombe de rappeler que le silence de l'autorité ne suffit généralement pas à constituer une promesse effective (cf. consid. 4.1.1 ci-avant), a fortiori en matière fiscale (cf. consid. 4.1.2 ci-avant). Ensuite, l'état de fait présenté par la recourante dans son courrier [...] relevait certaines incertitudes quant au réel mode de financement du projet. Certes, la demande explicite: « Dois-je appliquer le taux REDIP [...] selon l'exploitation courante, ou dois-je calculer un taux de REDIT [sic] exclusif pour ces gros investissements en rapport avec les parts de prêts et les parts de subventions ? ». Dans son courrier du 29 janvier 2015, l'AFC s'est strictement limitée à répondre aux questions posées en se fondant sur les principes applicables et sans ajouter de détail supplémentaire. En particulier, la réponse de l'AFC quant au mode de calcul de la réduction de l'impôt préalable en lien avec les investissements à venir se rapportait uniquement et

explicitement au traitement TVA *des subventions d'investissement*, ceci conformément à la question posée par la recourante qui visait à savoir si lesdites subventions devaient être imputées à l'ensemble de son activité ou seulement à l'investissement en cause. A aucun moment, l'autorité ne s'est prononcée sur l'impact des subventions d'exploitation sur le solde de l'impôt préalable déductible après l'application de la première réduction et il n'en a jamais été question, dès lors que la recourante expliquait qu'elle procédait depuis des années à la réduction de la déduction de l'impôt préalable à raison de la subvention d'exploitation. A ce stade déjà, il appert que le renseignement donné par l'AFC n'était ni inexact, ni erroné, ce que la recourante admet par ailleurs (cf. Recours, p. 14). Rien que pour cette raison, il n'y a pas de place pour une application du principe de la bonne foi (cf. consid. 4.1.3 ci-avant).

Au vu des circonstances exposées ci-avant, la recourante ne pouvait pas non plus raisonnablement penser que le renseignement donné sur les subventions d'investissement couvrait également le traitement fiscal du solde de l'impôt préalable déductible après l'application de la première réduction. A la rigueur, l'absence de renseignement sur ce point aurait pu créer un doute chez la recourante, ce d'autant plus que comme elle le relève elle-même, la TVA est particulièrement complexe (cf. Recours, p. 13). Dans ce cas, celle-ci aurait pu demander un complément d'information à l'AFC ou se référer à la pratique publiée par cette autorité, qui indique d'ailleurs clairement au travers d'un exemple portant sur un centre sportif recevant des subventions d'investissement que « si le centre sportif re[cevait] de surcroît des subventions supplémentaires en couverture de son déficit, il d[evait] opérer une réduction complémentaire correspondante sur la fraction d'impôt préalable restant » (cf. IT 05, ch. 1.3.2). A ce sujet, il sied de relever que les ordonnances administratives publiées et/ou communiquées aux assujettis, en tant qu'elles visent à faciliter la tâche de ces derniers dans l'accomplissement de leurs obligations et l'exécution de leurs droits, affectent directement la situation juridique des particuliers et, partant, déploient un effet externe (cf. ATF 142 II 113 consid. 9.1; arrêt du TF 2A.320/2002 du 2 juin 2003 consid. 4.2.2).

Enfin, la question de savoir si l'autorité inférieure s'était ou non posée la question de l'éventualité d'une seconde réduction du solde d'impôt préalable grevant les investissements en fonction des subventions d'exploitation ne change rien à ce qui précède, dès lors que l'AFC a choisi de se limiter à répondre strictement à la question posée par la recourante sans

complément d'information. Rien dans la réponse de l'autorité [...] ne permettait à la recourante d'imaginer que celle-ci dépassait le cadre fixé par son propre courrier de demande de renseignements du 8 janvier 2015.

En résumé, l'autorité inférieure n'a donné aucune information inexacte et la recourante ne pouvait tirer aucune promesse effective digne de foi du silence de l'AFC quant au traitement fiscal du solde de l'impôt préalable affecté aux travaux de construction de la piscine. Partant, la condition de la promesse effective n'est pas remplie et la recourante ne saurait bénéficier de la protection prévue à l'art. 69 LTVA, respectivement à l'art. 9 Cst.

**4.3.3** Quoi qu'il en soit d'ailleurs, la recourante ne pourrait de toute façon pas se prévaloir du principe de la bonne foi, faute d'avoir démontré avoir pris ou avoir renoncé à prendre des dispositions particulières sur lesquelles elle ne pourrait revenir sans subir un préjudice. En effet, celle-ci se contente de dire que si elle avait su qu'elle récupérerait moins d'impôt préalable, elle aurait sélectionné d'autres options pour pouvoir maintenir le projet de rénovation de sa piscine dans les limites du budget, sans apporter la preuve de manière tangible de savoir comment, et dans quelle mesure elle aurait réduit lesdits coûts. Or, il va de soi que des déclarations générales de ce type ne suffisent pas à admettre l'existence d'un préjudice subi et donc que cette condition serait remplie. Il en va de même lorsque la recourante indique qu'elle aurait demandé des informations à l'autorité inférieure uniquement pour la détermination du budget disponible pour ses travaux de rénovation et de construction: non seulement, cela n'est qu'allégué et pas prouvé, mais surtout force est de constater que d'autres motifs peuvent pousser un contribuable à obtenir des renseignements de l'autorité, comme simplement de se conformer à ses obligations en matière de TVA et ainsi d'éviter une reprise fiscale.

Enfin, il incombe encore de rappeler que – contrairement à ce que suggère la recourante – la simple reprise fiscale en matière de TVA ne constitue pas déjà en tant que telle un préjudice. Encore faut-il qu'il soit démontré que si la recourante n'avait pas obtenu l'information erronée de l'AFC, elle n'aurait pas eu à payer le montant d'impôt fixé par cette reprise. Ainsi, le seul fait de dire que « En outre, le financement dans son intégralité a été perçu par [la recourante] » et « Aussi, [la recourante] devra prendre seul[e] à sa charge » cette reprise de l'impôt (cf. Recours, p. 15) est insuffisant à prouver un quelconque dommage subi.

**4.3.4** Il ressort de ce qui précède que la recourante ne remplit manifestement pas les conditions nécessaires pour bénéficier du droit au respect

des promesses au sens de l'art. 9 Cst., encore moins de la protection conférée par l'art. 69 LTVA, en lien avec le silence de l'autorité sur la deuxième clé de réduction de la déduction de l'impôt préalable. Au surplus, il n'est pas prouvé que l'assujettie ait pris en l'espèce des dispositions particulières sur lesquelles elle ne pourrait revenir sans subir un préjudice. Par tant, ce grief doit être rejeté.

## **5.**

Dans un deuxième temps, la recourante conteste la méthode de calcul et l'étendue du droit à la récupération de l'impôt préalable. D'une part, elle reproche à l'autorité inférieure de n'avoir pas « lissé » la réduction de la déduction de l'impôt préalable à raison de la subvention d'investissement sur la durée d'amortissement de la piscine (cf. consid. 5.1 ci-après). D'autre part, elle conteste le bien-fondé d'une réduction de la déduction de l'impôt préalable à raison de la subvention d'exploitation sur le solde de l'impôt préalable grevant les travaux (cf. consid. 5.2 ci-après). Subsidiairement, la recourante soutient que le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable à raison de la subvention d'exploitation devrait se fonder sur des chiffres d'affaires « corrigés », respectivement notionnellement augmentés, comme si l'exploitation de la piscine et de l'espace de bien-être avait été pleinement opérationnelle (cf. consid. 5.3 ci-après).

## **5.1**

**5.1.1** D'abord, la recourante soutient que la réduction de la déduction de l'impôt préalable à raison de la subvention d'investissement doit être « lissée » sur la durée d'amortissement de la piscine couverte. Cette pratique correspondrait au traitement comptable des subventions d'investissement, comptabilisées à l'actif du bilan et amorties comme des produits différés au fur et à mesure de l'amortissement linéaire sur la durée d'utilisation de l'actif. D'ailleurs, cette méthode serait appliquée à certains services de collectivités publiques; des considérations d'égalité de traitement et de neutralité concurrentielles plaideraient donc pour l'application du même régime à la recourante, ce d'autant plus qu'elle est détenue à 99% par des collectivités publiques.

**5.1.2** Les arguments de la recourante ne convainquent pas la Cour de céans.

Il sied d'abord de rappeler que l'AFC a calculé le taux de réduction global pour l'ensemble des périodes contrôlées dans la mesure où le coût des travaux était réparti sur plusieurs années dans la comptabilité. Ceci évitait d'avoir un taux de réduction très élevé certaines années et moins élevé

pour d'autres. Cette méthode de calcul se justifie par sa cohérence. Si, certes, d'un point de vue comptable, un investissement est amorti sur plusieurs années, il faut bien voir que les subventions qui financent ce projet, les coûts de construction ainsi que l'impôt préalable des différentes prestations y afférentes interviennent, eux tous, à un moment situé temporellement de manière précise. Dès lors que l'assujetti récupère l'impôt préalable à la fin de chaque période fiscale, il n'y a pas de raison d'échelonner dans le temps la réduction de la déduction de cette charge en amont en fonction de l'amortissement du projet. La méthode appliquée par l'AFC se justifie encore par la simplicité de sa mise en œuvre. En lieu et place d'un calcul complexe des cumuls, d'une part, d'un taux de réduction (d'investissement) fixe avec un taux de réduction (d'exploitation) variable, d'autre part, d'impôts préalables, durant toute la durée d'amortissement de la piscine, l'AFC propose une réduction unique pour les subventions d'investissement. Cette méthode est au surplus admise par la doctrine majoritaire qui défend également que le moment de la réduction est soit le moment où la subvention intervient, soit la fin d'une période fiscale (cf. IVO BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz. Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, 2010, §7 n° 132; BLUM, MWSTG-Kommentar, n° 20 ad art. 33; PIERRE-MARIE GLAUSER, Commentaire LTVA, n° 40 ad art. 33; MARKUS METZGER, Vorsteuerkürzungen aufgrund von Subventionen, in: Revue Douanière + TVA 3/2021 p. 7 ss, p. 10).

Au contraire, la méthode de lissage suggérée par la recourante, qui n'a par ailleurs pas d'ancrage dans la loi ou dans son ordonnance, reviendrait à accorder à une entreprise de droit privé un traitement fiscal pensé et réservé aux services des collectivités publiques avec financement spécial, en raison des règles comptables spécifiques, en particulier des prescriptions précises en matière d'amortissement, auxquelles les entités visées sont soumises (cf. art. 17 du Règlement vaudois du 17 décembre 1979 sur la comptabilité des communes [RCCom, BLV 175.31.1]). Or, la recourante n'est ni une collectivité publique, ni ne justifie de prescrits identiques ou similaires en matière de comptabilité. Le seul fait qu'elle soit détenue presque entièrement par des entités publiques ne saurait suffire à cet égard, dès lors qu'elle est constituée sous la forme d'une société de capitaux privés et qu'elle n'allègue pas être soumise aux mêmes règles comptables que celles applicables aux entités publiques. Pour cette raison, à l'inverse de ce que prétend la recourante, ce serait de lui appliquer cette méthode qui constituerait une violation du principe de l'égalité de traitement et de la neutralité concurrentielle envers les autres entreprises de droit privé qui ne sont pas détenues par des collectivités publiques. Pour tous

les motifs qui précèdent, la méthode utilisée par l'AFC en l'espèce doit donc être confirmée et l'argument de la recourante rejeté.

## 5.2

**5.2.1** Dans un deuxième grief dirigé contre la méthode de calcul utilisée par l'AFC pour réduire l'impôt préalable, la recourante considère que la subvention d'exploitation ne doit pas réduire le solde de l'impôt préalable lié à la construction de la piscine. En d'autres termes, elle conteste que l'impôt préalable grevant les coûts de construction, une fois réduit par la subvention sectorielle d'investissement, vienne être pour son solde réduit à nouveau par la subvention d'exploitation. Dit impôt préalable ayant déjà fait l'objet d'une réduction en fonction des subventions d'investissement, il n'existerait aucune raison d'appliquer une seconde clef de réduction au solde. En effet, la réduction de la déduction en lien avec la subvention d'exploitation viserait à corriger le financement par subvention des frais d'exploitation. Or, de manière générale, mais également dans le cas particulier, ces frais d'exploitation n'incluraient pas les actifs qui ont déjà été financés par la subvention d'investissement et pour lesquels une réduction a été effectuée. Par ailleurs, le calcul même des subventions d'exploitation ne tiendrait pas compte des coûts des travaux ni de l'amortissement de l'investissement, ce qui démontrerait également que cette subvention ne visait pas à couvrir l'investissement que représentaient les travaux, mais bien à couvrir l'exploitation du centre en tant que tel (cf. Recours, p. 17).

Selon la recourante toujours, cette double réduction serait d'autant plus contraire au système que depuis la nouvelle LTVA, l'impact des subventions sur le droit à la récupération de l'impôt préalable devrait s'interpréter de manière restrictive. Or, ni l'art. 75 al. 3 OTVA ne précise explicitement que la subvention d'exploitation réduit le solde de l'impôt préalable sur l'investissement, ni l'art. 75 OTVA ne stipule que ses alinéas 2 et 3 devraient se cumuler. Enfin, l'arrêt du Tribunal fédéral (2A.616/2005) sur lequel s'appuie l'autorité inférieure pour fonder sa pratique ne serait pas pertinent. D'une part, il ne concernerait pas une problématique similaire à celle de la recourante, mais le cas d'une entreprise de transports publics pour laquelle des règles particulières s'appliquent en matière de calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable. D'autre part, cet arrêt a été rendu avant 2010, soit avant l'introduction de l'art. 75 OTVA et surtout avant la publication du message LTVA qui relevait que le maintien du système de réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de subventions était contraire au système de la TVA (cf. Recours, p. 18).

**5.2.2** Aux fins de leur analyse, il convient d'abord de mettre en exergue l'historique de l'adoption des art. 33 al. 2 LTVA et 75 OTVA relatifs à la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de subvention.

**5.2.2.1** La LTVA en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009 (RO 2000 1300) prévoyait à son art. 38 al. 8 que « si l'assujetti reçoit des dons qui ne peuvent être considérés comme la contre-prestation d'une opération déterminée, il réduit proportionnellement l'impôt préalable. Il agit de même s'il reçoit des subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics ». En se fondant sur cette disposition, l'administration développa une pratique distinguant le cas où la subvention était affectée directement à un objet déterminé et le cas où une telle affectation directe n'était pas possible ni prouvée. Dans le premier cas, seul l'impôt préalable afférent à cet objet devait être réduit (cf. Brochure spéciale n° 6, au 1<sup>er</sup> janvier 2008, ch. 1.1.4.4). Dans le second cas, il s'imposait de réduire la totalité de l'impôt préalable de l'entreprise, c'est-à-dire celui frappant tous les coûts, à savoir les acquisitions d'immeubles, de machines ainsi que les autres charges (administratives, électricité etc.) et les investissements (cf. Brochure spéciale n° 6 précitée, ch. 1.1.4.3). Enfin, dans le cas où l'assujetti recevait deux formes de subventions, l'une pour laquelle une affectation directe était possible, l'autre ne l'étant pas, la pratique prévoyait une réduction en deux temps. Dans un premier temps, l'assujetti devait effectuer l'affectation directe pour la subvention topique et réduire de manière proportionnelle l'impôt préalable y afférent. Dans un second temps, il s'imposait de calculer le taux de réduction en fonction de l'importance des autres subventions et du chiffre d'affaires. Cela étant fait, il devait effectuer une seconde réduction sur le solde de l'impôt préalable afférent à la subvention topique, ainsi que sur l'impôt préalable relatif aux autres acquisitions (cf. Brochure spéciale n° 6, au 1<sup>er</sup> janvier 2008, ch. 1.1.4.1 cum ch. 1.1.4.3).

La pratique précitée ne fut pas contestée par la doctrine dominante (cf. ALBERT AUF DER MAUR/MARC NIDERÖST, Vorsteuerabzug bei Immobilien. Ein Gesamtüberblick unter Einbezug der Praxisänderung des Jahres 2006, in: *Revue fiscale* 62/2007 p. 203 ss, p. 214; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, *Traité TVA*, 2009, p. 733). De même, le Tribunal fédéral dans son arrêt 2A.616/2005 du 20 juin 2006 sembla faire sienne cette méthode de la double réduction dans la mesure où il la reproduit dans sa motivation sans la contredire. Ce point n'était cependant pas litigieux dans le cas concerné. A cette occasion, il rappela cependant que « [d]ans l'intention du législateur, la réduction de l'impôt préalable déductible lorsque des subventions sont perçues d[evait] éviter que les assujettis qui en bénéficient puissent annuler leur dette d'impôt voire faire valoir une

créance à l'égard du fisc en portant en compte l'impôt préalable acquitté sur des biens et services acquis à l'aide des subventions, ce qui constituerait un autre « subventionnement » indirect. Pour que cet objectif soit pleinement atteint, il import[ait] que la réduction soit entièrement effectuée » (consid. 3.2). Le Tribunal fédéral rappela également que dans le cas où la réduction au titre de la subvention d'exploitation était calculée selon la méthode forfaitaire, « il n'y a[vait] pas lieu de limiter la réduction à l'impôt préalable afférent aux charges d'exploitation ou à l'impôt préalable global [comprenant entre autres les charges grevant l'investissement]: une telle limitation n'[était] pas prévue par la loi et serait contraire à l'objectif poursuivi par le législateur » (consid. 3.2).

**5.2.2.2** Contrairement à ce qui prévalait pour les dons et les subventions, l'art. 38 al. 4 aLTVA ne prévoyait alors pas explicitement une réduction proportionnelle de l'impôt préalable pour les autres non-opérations ou non-transactions (non-chiffres d'affaires, « Nichtumsätze ») tels que les apports ou les dividendes. Toutefois, l'administration, se fondant sur la logique du traitement des subventions, développa une pratique particulièrement complexe dont le but consistait à traiter comme des dons ou des subventions toutes les sources de financement qui s'y apparentaient, notamment en matière d'apport des actionnaires et d'assainissement (cf. notice AFC n° 23 « Contributions des actionnaires et des associés, contributions de tiers et contributions à des fins d'assainissement » [610.545 – 23] dans sa version au 1<sup>er</sup> juillet 2003). Cette approche fut validée à plusieurs reprises par le Tribunal fédéral (cf. ATF 141 II 199 consid. 4.2; arrêt du TF 2A.650/2005 du 15 août 2006 consid. 3.3 à 3.6; ATAF 2009/34 consid. 2.2.4.1).

**5.2.2.3** Cette pratique fut, elle, vigoureusement critiquée par la doctrine, qui lui reprochait de ne pas tenir suffisamment compte du caractère d'impôt à la consommation de la TVA. S'apparentant à du financement, les non-chiffres d'affaires devaient rester neutres pour l'entreprise (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, Commentaire LTVA, n° 4 ad art. 33 et les références citées).

Cette critique fut prise en compte lors de la réforme de la TVA. Sur ce point, le premier projet changea alors de paradigme: dorénavant, il admit que la seule approche systématiquement correcte consistait à faire en sorte que les non-chiffres d'affaires restent sans incidence sur le droit à la récupération de la taxe amont (cf. Rapport final de P. Spori, expert chargé de la réforme de la TVA, 2006, p. 36). Toutefois, pour des raisons de politique budgétaire, le projet maintint les conséquences fiscales des subventions et des dons sur l'impôt préalable, tout en précisant que « cette exception [était] en soi contraire au système, car des flux de fonds qui sont hors du

champ d'application de la TVA faute d'objet fiscal ne devraient pas avoir d'influence sur l'impôt préalable » (cf. Message TVA, p. 6368). Finalement, le Conseil national décida de modifier la loi sur ce point et de traiter les dons comme tous les autres non-chiffres d'affaires (cf. PHILIPP MÜLLER, *Behandlung der MWST-Reform im Nationalrat*, in: *der Schweizer Treuhänder* [ST] 83/2009, 485 ss, p. 491).

**5.2.3** L'art. 33 al. 1 LTVA prévoit donc désormais explicitement que les non-chiffres d'affaires ne donnent pas lieu à une réduction ou une correction de la déduction de l'impôt préalable. L'art. 33 al. 2 LTVA réserve toutefois le cas des subventions et des autres contributions des pouvoirs publics (cf. art. 18 al. 2 lit. a à c LTVA) qui conduisent à une réduction proportionnelle de la récupération de la TVA.

L'art. 75 OTVA concrétise la pratique de l'AFC relative au cas où la subvention est affectée directement à un objet déterminé (cf. al. 2) et au cas où une telle affectation directe n'est pas possible ni prouvée (cf. al. 3). Elle ne dit toutefois rien du cumul de réductions. Pour sa part, l'AFC maintient cette dernière méthode, désormais publiée au ch. 1.3.2 IT 05.

**5.2.4** Le processus de l'adoption des dispositions ici applicables exposé, il convient à présent de déterminer si la pratique de l'AFC est conforme à la LTVA et à l'OTVA.

**5.2.4.1** Comme rappelé précédemment, la nouvelle législation conserve pour des raisons de politique budgétaire la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de subvention, quand bien même elle est contraire au système de la TVA (cf. consid. 5.2.2.3 ci-avant). Le message ne dit toutefois pas comment cette exception doit être interprétée. La doctrine plaide pour une interprétation restrictive de l'art. 33 al. 2 LTVA en tant qu'il est contraire au principe de la neutralité économique de l'impôt (cf. PIERRE-MARIE GLAUSER, *Commentaire LTVA*, n° 30 ad art. 33 et les nombreuses références citées). Cette opinion doit être suivie en ce qui concerne la notion de subvention, à laquelle il convient de ne plus donner le sens large que la pratique de l'AFC lui avait donné, selon laquelle il fallait qualifier comme subvention toutes les sources de financement qui s'y apparentaient (cf. consid. 5.2.2.2 ci-avant), dès lors que dorénavant les non-chiffres d'affaires restent sans incidence sur le droit à la récupération de la taxe amont (cf. consid. 5.2.2.3 ci-avant). Toutefois, elle ne préjuge pas encore du maintien ou non de la méthode de la double réduction préconisée par l'AFC.

**5.2.4.2** Au contraire, fondé sur l'argumentation qui suit, la Cour de céans constate que la méthode de la double réduction est, dans le cas d'espèce, conforme à la LTVA et à l'OTVA. Contrairement à ce que prétend la recourante, cette méthode ne conduit pas à une double réduction à son détriment d'un même impôt préalable. Plutôt, il sied de la considérer comme un substitut plus fin au regard d'une réduction grossière de l'ensemble de l'impôt préalable en rapport avec l'ensemble des subventions reçues; cette appréciation fine consiste à distinguer les subventions affectées directement à certaines charges, des subventions touchant l'ensemble de l'activité de l'entreprise. En effet, rien ne justifie que les premières subventions réduisent un impôt préalable qu'elles n'ont pas financé. De la même manière, rien ne justifie non plus qu'un impôt préalable (indirectement) financé par les deuxièmes subventions ne soit pas réduit en conséquence au motif que cet impôt a déjà été réduit une première fois en rapport avec une subvention qui lui était exclusivement affectée.

En l'occurrence, il est admis que les subventions d'exploitation touchent toute l'activité de l'entreprise. Il est également admis que le projet de construction de la piscine permettra à la recourante de générer un chiffre d'affaires plus important – notamment par la vente de tickets d'entrée – et donc que ce projet s'inscrit pleinement dans son activité entrepreneuriale. Ceci étant rappelé, l'argumentation de la recourante relative à l'absence de lien économique entre ces subventions d'exploitation et les coûts des travaux ou encore l'amortissement de l'investissement ne saurait être retenue pour les raisons suivantes.

**5.2.4.3** Premièrement, du moment qu'une subvention n'est pas affectée, seule la règle prévue à l'art. 75 al. 3 OTVA s'applique. Or, cet alinéa ne prévoit pas de limitation concernant le type d'impôt préalable à réduire; au contraire sa lettre dispose que « l'impôt préalable doit être réduit globalement ». Comme le précise le Tribunal fédéral dans son arrêt 2A.616/2005 précité, la somme globale de l'impôt préalable comprend aussi bien les charges d'exploitation que les investissements. Dès lors que la nouvelle LTVA a maintenu la réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de subventions, cette jurisprudence rendue sous l'ancienne loi reste valable. A noter encore que la même interprétation de cet alinéa est faite par une partie de la doctrine (cf. notamment CAMENZIND ET AL., op. cit., p. 668).

**5.2.4.4** Deuxièmement, la recourante n'a en l'espèce pas démontré l'absence de lien économique entre les subventions d'exploitation et les investissements litigieux. En effet, il appert que les prêts et les subventions d'investissement obtenus ainsi que l'augmentation du capital-actions [...] ne

suffisent pas à couvrir les coûts de construction de la piscine [...] (cf. Décision sur réclamation, p. 20 et pièce 10.1). Ainsi, les coûts restants doivent être financés autrement; en tant qu'il est établi que les subventions d'exploitation servent à maintenir l'activité en soi déficitaire de la recourante, il ne peut économiquement en aller autrement que de supposer que dites subventions ont également servi à financer les coûts de travaux restants. A cela s'ajoute que l'un des prêts est garanti par l'une des subventions d'exploitation (cf. Décision sur réclamation, pièce 10, Annexe IV), corroborant ainsi l'existence d'un lien économique entre ces deux postes.

**5.2.4.5** Troisièmement, la recourante n'a pas su démontrer non plus l'absence de lien économique entre les subventions d'exploitation et l'amortissement des prêts et des investissements. En règle générale, un tel lien existe du fait que les investissements doivent être régulièrement amortis et que ces amortissements accroissent le déficit d'exploitation que les subventions d'exploitation doivent alors couvrir. Or, la recourante se contredit lorsqu'elle allègue (sans le prouver) d'abord que les subventions d'exploitation sont fixées en fonction « du budget de [la recourante] en tenant compte des charges encourues par [cette dernière] telles qu'elles ressortent du compte de résultat et qui ne comprennent pas le remboursement des prêts » (cf. Réclamation, p. 11) pour ensuite soutenir que « les subventions servent à soutenir l'ensemble de ses activités et pas uniquement celles de la piscine et encore moins l'amortissement des travaux de cette dernière qui, lui, est enregistré [...] dans le CF administration générale » (Complément de réclamation, p. 2). Du moment que l'amortissement de la piscine est bien comptabilisé dans les charges de la recourante, il est difficile d'imaginer que les subventions d'exploitation ne tiennent absolument pas compte de ce poste. De même, il appert à la lecture des comptes de résultat de la recourante que les subventions d'exploitation permettent de limiter le déficit de l'entreprise en-deçà de ce qu'aurait été son déficit si l'amortissement des investissements et le remboursement des prêts n'étaient absolument pas remboursés. [...] Rappelant que l'activité de la recourante est déficitaire, on ne saurait expliquer autrement cette différence que par le fait que les subventions d'exploitation ont en partie servi à financer la somme précitée. En tous les cas, l'absence de comptabilité analytique empêche de déterminer quelles recettes ont servi au remboursement des prêts, respectivement au financement des amortissements.

**5.2.4.6** Il découle de ce qui précède que la recourante n'a pas su démontrer en quoi la méthode de la double réduction de la déduction de l'impôt préalable était d'une manière générale contraire à la LTVA et l'OTVA. Certes, il n'est pas exclu que dans une situation particulière un assujetti

puisse démontrer que la subvention d'exploitation qu'il perçoit n'a aucune influence ou de lien avec la subvention d'investissement qu'il aurait par ailleurs touchée. Dans un tel cas, il paraît douteux qu'une double réduction de la déduction de l'impôt préalable se justifie. Toutefois, dès lors que dans le cas d'espèce, il appert que les subventions d'exploitation ont également permis l'amortissement des investissements, force est d'admettre que cette méthode est appropriée. Pour cette raison, son grief doit être rejeté.

**5.3** Subsidiairement, la recourante soutient que le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable à raison de la subvention d'exploitation ne devrait pas être fait selon les modalités proposées par l'AFC dans le cas particulier. En effet, le fait de calculer une réduction qui impacte le droit à la récupération de l'impôt préalable grevant les investissements alors que les revenus découlant de l'exploitation de celle-ci étaient suspendus pendant la période des travaux mènerait à un résultat économiquement incorrect. Cela serait d'autant plus patent que les recettes auraient augmenté de manière significative après les travaux, précisément en raison de l'investissement effectué. Ainsi, le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable à raison de la subvention d'exploitation appliquée sur le solde de l'impôt préalable des travaux devrait se fonder sur les chiffres tels qu'ils ressortaient de la situation dans laquelle l'exploitation de la piscine couverte et de l'espace de bien-être était pleinement opérationnelle (cf. Recours, p. 18).

L'existence d'un lien économique entre les subventions d'exploitation et le financement des coûts de construction a déjà été démontré précédemment (cf. consid. 5.2.4.2). Il faut ici préciser que si les revenus issus de l'exploitation de la piscine couverte ont été suspendus durant la période des travaux en raison de la fermeture temporaire du bassin, les subventions d'exploitation ont également été (du moins en partie) adaptées à la diminution des charges d'exploitation qui en découle. La proportion desdites subventions par rapport au chiffre d'affaires des années concernées reste donc cohérente et il n'y a, partant, aucune raison d'augmenter artificiellement le chiffre d'affaires de la recourante. A cela s'ajoute que ni la loi, ni l'ordonnance applicable ne prévoit de telle méthode corrective.

En raison de ce qui précède, le grief de la recourante tombe à faux et doit être rejeté.

## **6.**

En résumé, la recourante ne remplit manifestement pas les conditions né-

cessaires pour bénéficier de la protection de la bonne foi prévue respectivement à l'art. 69 LTVA et à l'art. 9 Cst. (cf. consid. 4.3.3 ci-avant). De même, elle ne parvient pas à expliquer les raisons pour lesquelles il serait plus cohérent de lisser l'investissement sur la durée de son amortissement pour calculer la réduction de la déduction de l'impôt préalable affectant les coûts des travaux (cf. consid. 5.1. ci-avant). La recourante ne démontre pas non plus en quoi, en l'occurrence, la méthode de la double réduction de la déduction de l'impôt préalable appliquée par l'AFC est inappropriée (cf. consid. 5.2. ci-avant), ni qu'il se justifie d'augmenter artificiellement son chiffre d'affaires durant la période sous revue pour tenir compte de la suspension de l'exploitation de la piscine couverte due aux travaux de rénovation (cf. consid. 5.3 ci-avant).

## 7.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter entièrement le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par 8'500 francs, sont mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (cf. art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (cf. art. 7 al. 3 FITAF).

(Le dispositif se trouve à la page suivante).

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce:**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure de 8'500 francs sont mis à la charge de la recourante. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée d'un montant équivalent.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé:

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

L'indication des voies de droit figure en page suivante.

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Rafi Feller

**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: