

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 14 août 2002 en la cause X AG [CRC 2001-046])

Mehrwertsteuer. Direkte und indirekte Stellvertretung (Art. 10 Abs. 1 und 2 MWSTV). Zahlungsauftrag.

- Bestätigung der Rechtsprechung zu Art. 10 MWSTV wonach eine direkte Stellvertretung nur bei ausdrücklichem Handeln im Namen und auf Rechnung eines Dritten angenommen wird. Die Frage des überspitzten Formalismus der geltenden Praxis wird offen gelassen (E. 3c).
- Unterscheidung zwischen Stellvertretung einerseits und Zahlungsauftrag bzw. Inkassomandat andererseits (E. 3d und 3e).
- Problematik der allgemeinen Kosten, die einer Einzelfirma in Rechnung gestellt, aber durch eine nahe stehende Aktiengesellschaft verbucht und bezahlt werden. Ist das Vorliegen eines Zahlungsauftrages nicht bewiesen, ist richtigerweise von der Dienstleistung einer Refakturierung durch einen indirekten Stellvertreter auszugehen (E. 4).

Taxe sur la valeur ajoutée. Représentation directe et indirecte (Art. 10 al. 1 et 2 OTVA). Mandat de paiement.

- Confirmation de la jurisprudence afférente à l'art. 10 OTVA et relative à la nécessité, pour l'admission d'une représentation directe, d'agir expressément au nom et pour le compte d'autrui. Question du formalisme excessif de la pratique laissée ouverte (consid. 3c).
- Distinction entre représentation d'une part et mandat de paiement et d'encaissement d'autre part (consid. 3d et 3e).
- Problématique des frais généraux facturés à une raison individuelle mais comptabilisés et payés par une société anonyme proche. Lorsque l'existence d'un mandat de paiement n'est pas prouvée, il est correct de considérer qu'il y a prestation de refacturation faite par un représentant indirect (consid. 4).

Imposta sul valore aggiunto. Rappresentanza diretta ed indiretta (art. 10 cpv. 1 e 2 OIVA). Mandato di pagamento.

- Conferma della giurisprudenza relativa all'art. 10 OIVA e concernente la necessità di agire espressamente a nome e per conto d'altri per poter ammettere l'esistenza di una rappresentanza diretta. E lasciata aperta la questione del formalismo eccessivo della prassi vigente (consid. 3c).
- Distinzione fra rappresentanza da una parte e mandato di pagamento e di incasso dall'altra (consid. 3d e 3e).
- Problematica delle spese generali fatturate ad una ditta individuale ma contabilizzate e pagate da una società anonima vicina a tale ditta. Se non è dimostrata l'esistenza di un mandato, è corretto considerare che vi è una prestazione di rifatturazione effettuata da un rappresentante indiretto (consid. 4).

Résumé des faits:

La société X AG a été immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) le 1er janvier 1995 en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). Elle a reçu l'autorisation de décompter selon la méthode des contre-prestations reçues.

L'AFC effectua un contrôle sur place au sein de la société pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 1995 au 30 juin 1997. Elle fit parvenir à l'assujettie deux décomptes complémentaires, l'un du 9 octobre 1997 s'élevant à Fr. 51.-, pour une déduction effectuée à tort, l'autre du 19 novembre 1997, se montant à Fr. 4'284.-, pour des chiffres d'affaires comptabilisés mais non déclarés. Par lettre du 26 décembre 1997, la contribuable contesta la reprise d'impôt de l'AFC afférent au 2e décompte complémentaire.

Par courrier du 14 janvier 1998, l'autorité fiscale répondit à l'assujettie. Elle motiva la reprise d'impôt contestée par le fait que le décompte ne devait pas seulement comprendre les paiements reçus des clients durant la période concernée, mais aussi les compensations. Selon elle, les prestations de la société anonyme envers la raison individuelle au nom de l'administrateur de l'assujettie avaient été compensées par la contrepartie enregistrée dans le «compte-courant actionnaire» du bilan. Il y avait bien prestations de services de la part de la société anonyme envers la raison individuelle en raison des refacturations effectuées pour des frais à supporter finalement par la raison individuelle.

L'assujettie contesta de nouveau la vision de l'AFC dans une missive du 13 février 1998. Elle prétendit que la reprise de l'AFC reposait sur une constatation fautive des faits. Le fait de prélever une taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur des notes de crédit était, selon elle, assimilable à une double imposition. Par décision du 6 décembre 1999, l'AFC confirma sa créance fiscale. A ses yeux, les frais généraux ne sont certes pas facturés à la société anonyme, mais ils sont comptabilisés dans celle-ci. Assurément, ils ne sont pas refacturés formellement, mais ils font l'objet de notes de crédit de la part de la raison individuelle. Du point de vue de la TVA, dès que le montant de la contre-prestation est inscrit dans le compte courant actionnaire, la compensation a abouti et la créance fiscale prend naissance à ce moment-là.

En date du 13 mars 2000, la recourante put motiver sa réclamation déposée le 19 janvier 2000. A cette occasion, elle soutint que la société anonyme n'était intervenue que comme agent de paiement et que, par ailleurs, conformément à l'art. 14 ch. 15 let. d OTVA, les opérations de paiement étaient exclues du champ de l'impôt. En outre, elle releva la différence fondamentale existant entre une refacturation et le fait de régler des factures adressées à un tiers pour le compte de ce tiers. Selon elle, la société X AG est la seule entité à disposer de comptes de liquidités et tous les paiements de la raison individuelle et les paiements privés sont effectués par ces comptes et ventilés par écritures comptables.

L'AFC prononça sa décision sur réclamation en date du 23 février 2001. Elle soutint que la réclamante n'était pas intervenue en tant que simple intermédiaire, mais comme prestataire à part entière. Selon l'autorité fiscale, la comptabilisation des montants correspondants à la part des frais généraux incombant à la raison individuelle dans le compte courant actionnaire de la société anonyme, ainsi que l'établissement de notes de crédit à l'intention de cette dernière démontraient clairement l'existence d'une prestation de la réclamante envers la raison individuelle. Au surplus, les règles de la représentation directe n'avaient pas été

observées.

Contre le prononcé de l'AFC, X AG (ci-après: la recourante) a interjeté un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou de céans) en date du 28 mars 2001. En substance, elle soutient qu'elle est intervenue dans le trafic des paiements, les entités individuelles ne disposant pas de compte en banque ou de compte de chèques postaux (CCP). Au surplus, en vertu de l'art. 14 ch. 15 let. d OTVA, de telles opérations seraient situées hors du champ d'application de la TVA. Invitée à présenter ses observations, l'AFC conclut au rejet du recours dans toutes ses conclusions, avec suite de frais.

Extrait des considérants:

1., 2. (...)

3.a. Sur le plan de l'objet de l'impôt, sont soumises à l'impôt, en vertu de l'art. 8 al. 2 let. a ch. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de 1874 (aCst.[66]) a contrario (art. 196 ch. 14 al. 1 let. a ch. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 [Cst.], RS 101) et de l'art. 4 let. a et b OTVA, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire suisse. Il y a livraison de bien lorsqu'est accordé le pouvoir de disposer économiquement d'un bien (art. 5 al. 1 OTVA). La prestation de services se définit pour sa part comme une prestation qui ne constitue pas la livraison d'un bien (art. 6 al. 1 OTVA).

b. (Représentation directe et indirecte, base légale et généralités, JAAC 65.59 consid. 3c/aa)

c. L'art. 10 al. 1 OTVA règle au surplus la question en posant des règles claires et exhaustives, desquelles il découle qu'une déclaration tacite est exclue. En conséquence, en matière de TVA, le représentant direct est tenu d'agir expressément au nom et pour le compte du représenté. Au surplus, les Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA publiées par l'AFC[67] (ci-après: Instructions 1997; ch. 286 ss) exigent que non seulement le nom du représenté, mais également son adresse complète figurent sur les factures adressées au tiers. Le représentant doit en outre produire pour chaque bien en particulier un mandat du représenté établissant qu'il agit comme simple intermédiaire, des documents desquels il ressort clairement qu'il a effectué une livraison ou une prestation de services expressément au nom et pour le compte du représenté (lesdits documents devant comporter en outre le nom et l'adresse complète du représenté et du tiers) ainsi qu'un décompte écrit sur le produit de l'opération et sur la rémunération éventuelle que le représenté lui remet.

Il a déjà été établi par la Commission de céans que l'art. 10 al. 1 et 2 OTVA est constitutionnel (par rapport aux livraisons, décisions du 11 janvier 2000, publiée dans la JAAC 64.80 consid. 5a/aa, et du 9 avril 1998, publiée dans la JAAC 63.24 consid. 5 à 7, traduite et résumée dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1999, 2e partie, p. 268; par rapport aux prestations de services, décision du 19 mai 2000 dans la JAAC 64.110 consid. 3b). Il est constitutionnel aussi bien du point de vue de la fiction de la double opération qu'il introduit que du point de vue des exigences posées en matière de preuve (JAAC 63.24 consid. 5a/aa, 5b, 6a et 6b). La Commission de recours a considéré que ces exigences se justifiaient notamment pour éviter les abus: en effet, un assujetti, en se faisant passer pour un commissionnaire, pourrait aisément ne payer l'impôt que sur le montant de la commission reçue et non sur le montant total du chiffre d'affaires résultant de l'opération effectuée. Les décisions précitées de la Commission de recours ont cependant laissé ouverte la question de savoir si les instructions de l'AFC étaient conformes à l'OTVA. Il peut en aller de même en l'espèce, puisque le litige ne porte pas directement sur cette question.

d. Cela dit, dans certains cas de représentation indirecte, la fiction de la double opération, évoquée ci-dessus, n'est pas toujours envisageable, ni même possible. Parfois, un opérateur, agissant bel et bien en son nom et pour le compte d'autrui, n'intervient pas dans l'intention d'être un intermédiaire indirect, mais bien dans celle d'effectuer une prestation spécifique et différente de celle voulue par le «représenté». Tel est le cas, notamment, de l'encaissement d'une créance exécuté en nom propre pour le compte d'un tiers mandant. Alors que le véritable représentant indirect est impliqué dans la relation d'une fourniture complète d'un bien ou d'une prestation de services, le mandataire chargé uniquement de l'encaissement ou du paiement n'intervient que dans le cadre du versement ou de la réception de la contre-prestation. Sa fonction d'intermédiaire est réduite au seul encaissement ou paiement d'une créance, de sorte qu'il n'est pas possible de lui imputer - fictivement - l'opération TVA elle-même. Cette nuance ressort d'ailleurs du texte légal lui-même, l'art. 10 al. 1 OTVA définissant le véritable représentant comme «celui qui effectue des livraisons ou des prestations de services». La portée pratique de la distinction est également considérable, puisque l'ensemble de la contre-prestation reçue par le représentant indirect est imposable, alors que seule la commission reçue par la personne chargée de l'encaissement entre dans la base d'imposition (décision du 11 octobre 2000 de la Commission de céans dans la JAAC 65.59 consid. 3c/cc).

e. Il convient dès lors de distinguer, en rapport avec le cas d'espèce, entre la règle générale de la représentation indirecte de l'art. 10 al. 2 OTVA et le cas spécial, révélé par l'analyse économique et celle du droit privé, de l'intervention d'un tiers dans le seul cadre d'un mandat d'encaissement ou de paiement, dès lors que ce dernier ne peut pas être considéré comme un représentant indirect au sens technique. Alors que les Instructions 1997 contiennent des règles concernant le cas du mandat d'encaissement (ch. 347), on ne trouve pas mention du traitement du mandat de paiement. Quoi qu'il en soit, comme l'a déjà souligné la Commission de recours, le cas spécial du mandat d'encaissement ou du mandat de paiement doit en principe, compte tenu de la règle générale de l'art. 10 al. 2 OTVA, être considéré comme l'exception et s'imposer uniquement lorsque l'analyse de la situation de fait y conduit clairement (JAAC 65.59 consid. 3c/cc). Une vision différente conduirait en effet tout simplement à contourner les règles formelles de l'art. 10 OTVA, dont le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de confirmer la raison d'être.

4. En l'espèce, il s'agit d'examiner si la recourante a effectivement effectué une opération TVA imposable (let. a), si cette dernière a été effectuée en nom propre ou en qualité de représentant direct (let. b) et si, le cas échéant, l'opération aval de la recourante peut être perçue comme une opération de stricte intermédiarité (let. c).

a. Il apparaît d'abord de manière incontestable que la recourante est intervenue dans la relation première existant entre les fournisseurs et les destinataires (des prestations relevant des frais généraux). Ces prestations n'étaient pas destinées à la recourante ni ne lui étaient facturées, mais en s'acquittant du paiement, la recourante n'en est pas moins intervenue dans cette relation. Peu importe qu'elle ne soit pas la destinataire directe de la prestation. Un tiers peut en effet intervenir et procéder à l'exécution de la contre-prestation (art. 26 al. 2 OTVA). En exécutant le paiement, la recourante a donc manifestement effectué une prestation à l'égard de la raison individuelle, prestation qui tombe de toute manière dans le champ d'application de la TVA.

b. Au vu des pièces du dossier, il apparaît que les paiements en cause ont été effectués en nom propre. On ne trouve trace nulle part d'une exécution faite expressément au nom et pour le compte de la raison individuelle et la seule mention du représenté dans la facture payée ne suffit pas (ATF non publié du 1er décembre 1999, en la cause M. L. [2A.462/1999], consid. 2b). D'un autre côté, on ne trouve aucun indice de contre-prestation remise à raison de l'opération prétendue de mandat de paiement, opération de la société anonyme qui ne peut être conçue comme une opération à titre gratuit. Or, l'art. 10 OTVA et les règles sur la représentation directe s'appliquent aussi bien, si nécessaire, à la représentation de l'opération qu'à celle de la contre-prestation. De l'ensemble des circonstances, il ressort que la recourante doit assumer les conséquences résultant du fait d'avoir agi en nom propre. Elle apparaît ainsi comme destinataire sur le plan de la TVA, mais par effet réflexe, elle répond également de sa position de représentante indirecte au sens de l'art. 10 al. 2 OTVA, retransmettant l'opération considérée à un tiers (la raison individuelle). Les règles sur la représentation directe n'ayant pas été observées, l'impôt est en principe dû sur la totalité de la prestation aval faite à la raison individuelle, perçue comme une opération entière refacturée.

c. Reste il est vrai à examiner s'il n'est pas possible de voir, dans l'opération d'intervention, une simple opération d'intermédiation, étrangère au contexte visé par l'art. 10 OTVA. Pour plusieurs raisons, il convient de répondre par la négative. En premier lieu, il faut rappeler que les opérations intermédiaires pures ne sont que l'exception, en raison précisément de la force des règles formelles de l'art. 10 OTVA. Admettre les prestations d'encaissement ou de paiement comme opérations d'intermédiaires sur la seule base d'allégations ou d'écritures comptables n'est en principe pas admissible. Une telle vision conduirait en effet à vider de tout son sens le formalisme de l'art. 10 OTVA. On peut certes regretter que l'AFC n'ait pas prévu, à l'instar du mandat d'encaissement, des règles formelles claires permettant d'admettre à certaines conditions le mandat de paiement comme simple opération d'intermédiaire. Mais il faut voir les choses autrement. A aucun moment, la recourante, pourtant visiblement au fait des réglementations fiscales, n'a pris soin de prendre ses précautions et de s'assurer de la preuve de la représentation directe ou de la véracité du mandat de paiement. Au moment des faits, seuls un mode de comptabilisation jugé non approprié et une note de crédit peuvent être constatés. Or, d'une part, cette comptabilisation laisse à désirer, puisque selon l'AFC elle n'entre pas dans la logique d'un mandat de paiement au sens strict. D'autre part, on ne trouve aucun contrat mandatant la recourante pour le seul paiement de la contre-prestation due. Au contraire, on ne trouve que la note de crédit précitée, document dont on connaît la possible importance dans la marche des affaires et qui peut remplacer une facture. Il n'était manifestement pas contraire au droit de voir dans ladite note de crédit déterminante l'indice d'une opération pleine et entière de refacturation au sens matériel du terme, à l'exclusion d'un mandat de paiement au sens étroit. En partant de l'ensemble des circonstances, de la rigueur des relations tripartites en matière de TVA, autant que des règles sur le fardeau de la preuve, la recourante n'a pas été en mesure de produire des pièces suffisantes pour infirmer les suites logiques du formalisme de l'art. 10 OTVA. Même si le cas peut paraître à la limite, la recourante doit en définitive simplement supporter les conséquences fiscales de son aménagement des relations économiques (cf. Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 65 p. 674 consid. 2d/bb, vol. 55 p. 72 consid. 4c; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 11 novembre 2001, en la cause Z. [2A.420/2000], consid. 3c). S'étant sciemment immiscée dans une relation tripartite où chacun a agi en son propre nom, la recourante devait s'attendre à être recherchée en qualité de représentante indirecte effectuant une opération pleine et entière au profit de la raison individuelle.

d. Sans qu'il soit nécessaire de s'exprimer sur la tolérance possible de l'AFC, reposant sur une comptabilisation différente, il suffit finalement de constater que la recourante a omis de prendre les mesures adéquates pour apparaître soit comme représentante directe, soit comme véritable agent de paiement. L'imposition de la prestation entière apparaît donc conforme aux dispositions applicables. Quant aux autres griefs de la recourante, ils ne sont pas pertinents. S'agissant de l'art. 14 ch. 15 let. d OTVA, il convient de relever que les opérations ici imposées ne font pas partie du marché monétaire et des capitaux, notion dont l'interprétation doit être restrictive. Par ailleurs, la recourante se trouvant au bénéfice du taux de dette fiscale nette, un éventuel droit à déduction n'entre effectivement pas en ligne de compte. Il est vrai que le droit à déduction de la raison individuelle destinataire risque lui aussi d'être compromis. Mais outre le fait que la question ne fait pas partie de l'objet du litige, ces éventuels inconvénients font partie intégrante de toutes les conséquences à supporter par les parties en cause en raison de la non-déclaration des opérations imposables en question.

5. (...)

[66] Peut être consultée sur le site Internet de l'Office fédéral de la justice à l'adresse http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0007.File.tmp/bv-alt-f.pdf

[67] Peuvent être obtenues auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, CH-3003 Berne.

Dokumente der SRK