

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 13 mai 2004 en la cause X [CRC 2002-024])

Mehrwertsteuer (MWSTV). Jahresbeträge, welche ein Verband des öffentlichen Rechts von seinen Mitgliedern für ein Infrastrukturprojekt vorbezieht. Vorauszahlungen, die als Gegenleistung der MWSTV unterstehen.

Art. 26 Abs. 2 und Art. 34 Bst. a Ziff. 2 MWSTV.

Für die Begründung der steuerlichen Erfassung ist der Zusammenhang Leistung/Gegenleistung hinreichend unmittelbar, wenn zwischen der Vorauszahlung und der Leistung, welche lediglich bestimmbar - indes nicht zwingend schon bestimmt - sein muss, eine Verbindung hergestellt werden kann (E. 2).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Annuités qu'une association de droit public perçoit par avance de ses membres pour un projet d'infrastructure. Paiement anticipé soumis à l'OTVA en tant que contre-prestation.

Art. 26 al. 2 et art. 34 let. a ch. 2 OTVA.

Le lien prestation/contre-prestation est suffisamment direct pour justifier une imposition lorsqu'un paiement anticipé peut être mis en relation avec une prestation qui n'est que déterminable - sans être encore déterminée (consid. 2).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Importi annuali che un'associazione di diritto pubblico riceve in anticipo dai suoi membri per un progetto d'infrastruttura. Pagamenti anticipati che soggiacciono all'OIVA in quanto controprestazioni.

Art. 26 cpv. 2 e art. 34 lett. a n. 2 OIVA.

Il legame prestazione/controprestazione è sufficientemente diretto per giustificare un'imposizione quando un pagamento anticipato può essere messo in relazione con una prestazione che è solo determinabile, senza essere ancora forzatamente determinata (consid. 2).

Résumé des faits:

A. X est une association à caractère de personne morale de droit public. Elle a été constituée en date du 2 mars 1995. Ses statuts prévoient notamment la reprise d'installations existantes, l'agrandissement de la station d'épuration et la construction de nouvelles installations.

Elle est immatriculée depuis le 1er janvier 1996 au registre des contribuables en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) et depuis le 6 octobre 1998 en qualité d'assujettie volontaire au sens de l'art. 20 al. 1 let. a OTVA. Elle fut autorisée à décompter selon les contre-prestations reçues avec effet au 1er janvier 1996.

B. Les 11 et 12 août 1998, l'Administration fédérale des contributions (AFC) procéda auprès de X à un contrôle au sens de l'art. 50 OTVA, portant sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1996 au 1er trimestre 1998 (du 01.01.1996 au 31.03.1998). Suite à ce contrôle, l'AFC établit notamment un décompte complémentaire n° 29507 du 12 août 1998 portant sur un montant de Fr. 163'980.- plus intérêt moratoire dès le 7 juin 1997. Cette reprise concernait les annuités versées par les communes membres de X, annuités dont les parts en rapport avec des frais de construction n'avaient pas été imposées. L'AFC considérait qu'elles devaient être soumises à la TVA en tant que paiements anticipés.

C. Contestant la reprise susmentionnée au motif qu'il s'agissait de prêts financiers non imposables, X requit en date du 20 août 1998 une décision formelle de la part de l'AFC. Par décision du 28 avril 1999, l'AFC confirma le décompte litigieux, estimant que les annuités versées étaient en rapport direct avec les prestations d'exploitation, d'administration et de construction fournies par X et revêtaient dès lors le caractère de contre-prestations. Elle considéra en outre qu'il ne pouvait être question de prêts financiers, en l'absence d'une obligation de restitution de la part de X.

D. Par réclamation du 27 mai 1999, X contesta la décision de l'AFC du 28 avril 1999, soutenant que les annuités versées par les communes avaient avant tout pour but de couvrir les frais d'administration et d'exploitation et constituaient, pour le surplus, une avance de fonds en sa faveur. En tant qu'avances de fonds destinées à financer diverses constructions, elles devaient être exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 14 OTVA. Elles ne pourraient être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qu'au moment de l'établissement du décompte de construction final, lorsque les infrastructures seraient transférées aux communes. Par décision sur réclamation du 4 février 2002, l'AFC confirma sa première décision, en reprenant pour l'essentiel la motivation déjà développée.

E. X (ci-après: la recourante) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou la Commission de céans) par acte du 28 février 2002, reprenant en substance la motivation développée dans sa réclamation par-devant l'AFC. Au surplus, elle a indiqué que la reprise par les communes des installations qu'elle avait fait construire n'avait été décidée qu'en juin 2001 et qu'elle en restait propriétaire jusqu'à la fin de l'année 2001.

(...)

Extrait des considérants:

1. (...)

2. Aux termes de l'art. 34 let. a ch. 2 OTVA, la créance fiscale prend naissance pour les livraisons et les prestations de services, en cas d'établissement du décompte selon les contre-prestations reçues, au moment de l'encaissement de la contre-prestation; cela vaut également pour les paiements anticipés. Cette dernière règle est reprise telle quelle au ch. 427 des Instructions à l'usage des assujettis TVA 1997[133]. La règle de l'imposition du paiement anticipé a été considérée comme conforme au droit européen et aux principes fondamentaux et supérieurs de la TVA par le Tribunal fédéral et la Commission de céans (ATF 126 II 252 consid. 3b, décision du 6 mai 1998, in TVA/MWST/VAT-Journal 1998 p. 86 ss consid. 4).

En son art. 26 al. 1, l'OTVA dispose que l'impôt se calcule sur la contre-prestation. L'OTVA précise qu'est réputée contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services (art. 26 al. 2 OTVA). Un paiement anticipé n'est pas imposable comme tel, parce qu'intervenu avant l'opération, mais bien parce qu'il présente tous les caractères de la contre-prestation. A défaut, un paiement, qu'il soit anticipé ou non, n'est pas - ou pas encore - imposable. En d'autres termes, le paiement anticipé ne peut être qu'une «contre-prestation» anticipée. Il n'est donc pas détaché - et la remarque est essentielle pour la résolution du présent litige - de la notion mère de «contre-prestation» de l'art. 26 al. 2 OTVA (décision précitée du 6 mai 1998 consid. 5).

Il se pose encore la question du caractère déterminable de la prestation à laquelle est attribué un versement anticipé. Dans une affaire relative à des provisions versées à un avocat, le Tribunal fédéral a considéré que, certes, l'emploi d'une provision n'était pas déterminé dès son versement et qu'elle pouvait effectivement servir à couvrir les honoraires de l'avocat mais également divers frais, notamment ceux de justice. Cela ne l'empêchait toutefois pas de constituer une contre-prestation. Il suffisait que les prestations pour lesquelles elle était versée soient déterminables. Le fait que le mandataire jouisse d'une certaine autonomie dans le choix des opérations à accomplir était sans incidence à cet égard (ATF 126 II 256 consid. 4d/aa). Cette jurisprudence peut s'appliquer de manière générale aux versements anticipés. En d'autres mots, on admettra que le lien prestation/contre-prestation est suffisamment direct pour justifier une imposition, lorsqu'un paiement anticipé peut être mis en relation avec une prestation qui n'est que déterminable - sans être encore déterminée.

3. En l'espèce, la situation se présente comme suit: Dès 1995, la recourante a perçu auprès des communes membres environ un million de francs par année. Au mois de juin de chaque année, la recourante adressait aux communes une facture relative à la répartition des frais d'administration et d'exploitation (pour les communes raccordées à la station d'épuration) pour l'exercice précédent. Ces frais étaient déduits de la somme versée («l'avance») pour l'exercice précédent et le solde viré sur le «compte d'avance d'investissement», servant à financer des travaux de construction. Selon les explications de la recourante, il avait été décidé que les versements des communes se feraient sous forme d'annuités constantes pour des raisons de planification financière auprès de ces dernières. Ces annuités n'avaient toutefois pas de rapport avec des coûts annuels. La répartition définitive des frais de construction ne devait se faire que lorsque la construction serait terminée. C'est aussi à ce moment que les infrastructures seraient reprises par les communes. Selon la recourante, les excédents versés par les communes étaient des prêts et elle les a toujours comptabilisés au passif du bilan. La forme sous laquelle les installations seraient reprises par les communes a été décidée en juin 2001; c'est depuis ce moment que le montant de la dette de chaque commune, découlant de la reprise, est connu.

Au vu de cette situation, la recourante estime que les sommes affectées aux travaux de construction doivent être considérées comme des prêts et exclues du champ de l'impôt au sens de l'art. 14 ch. 15 OTVA. Cette interprétation n'est pas soutenable. En effet, il n'est en aucune manière prévu que les sommes versées à la recourante soient restituées aux communes. Elles constituent clairement des contre-prestations versées en échange de prestations de construction. Le fait que les installations allaient, en contrepartie des montants investis, être reprises par les communes une fois que la construction était terminée était clair dès le départ.

Pour admettre la qualité de paiement anticipé de ces versements, il faut encore se poser la question du caractère déterminable des prestations auxquelles ils se rapportent. Au moment du paiement, les parties ne savaient pas encore dans quelle mesure ces sommes seraient affectées aux frais d'administration, d'exploitation ou de construction. Elles savaient cependant que c'était à ces opérations-là qu'elles seraient destinées. Les prestations concernées par les versements étaient ainsi clairement déterminables. On peut dès lors parler de paiements anticipés pour les sommes attribuées aux travaux de construction.

La règle légale permet alors de trancher le litige. En effet, en vertu de l'art. 34 let. a ch. 2 OTVA, la créance fiscale prend naissance pour les livraisons et les prestations de services, en cas d'établissement du décompte selon les contre-prestations reçues, au moment de l'encaissement de la contre-prestation; cela vaut également pour les paiements anticipés. C'est donc au moment où les diverses avances ont été versées par les communes à la recourante qu'elles doivent être imposées, et non en 2001, lorsque la propriété des installations a été transférée de la recourante aux communes.

[133] Les imprimés concernant l'ancienne OTVA de 1994 sont en vente auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, ou par fax 031 325 72 80.

Dokumente der SRK