



CRC 2002-024

Président : Pascal Mollard
Juges : Christine Sayegh ; Thomas Stadelmann
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 13 mai 2004

en la cause

X., ..., recourante,

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, (réf. ...)

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
paiements anticipés

I. En fait :

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 1^{er} 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 1^{er} 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 1^{er} trimestre 1996 au 1^{er} trimestre 1998 (du 01.01.1996 au 31.03.1998). Suite à ce contrôle, l'AFC établit notamment un décompte complémentaire n° ... 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 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-devers 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.

L'AFC a, par courrier du 1^{er} mai 2002, déposé une réponse et a renvoyé à l'argumentation développée dans la décision sur réclamation.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

II. En droit :

1.– a) Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst.), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 ; RO 2000 1346), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité. En l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération, si bien que l'OTVA demeure seule applicable.

b) Aux termes de l'art. 53 OTVA en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 4 février 2002, a été notifiée à la recourante le 5 février 2002. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 28 février 2002. Il en découle que le recours a été déposé en temps utile, savoir dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre que cet acte remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ou de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

c) Il convient encore de délimiter l'objet du litige. La recourante déclare : « Le principe de la perception de la taxe sur la valeur ajoutée sur la reprise des installations n'est pas contesté. Par contre, le prélèvement de la TVA ne devra intervenir que lorsque les installations seront effectivement transférées aux communes membres, c'est-à-dire à partir de l'année 2002. ». L'objet du litige se limite ainsi à la question du moment de l'imposition, étant admis que les versements effectués l'ont été en échange de prestations imposables. La Commission de recours ne reviendra dès lors pas sur ce point.

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 (ci-après : Instructions 1997). 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.

4.– Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à rejeter le recours formé par la recourante. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, par Fr. 3'500.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]).

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation conformément à l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage du 3 février 1993 (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de X. est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 4 février 2002 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 3'500.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 3'500.--.
3. La présente décision est notifiée par écrit à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire ; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ) :

- a) Du 7e jour avant Pâques au 7e jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge