



CRC 2002-129

Président : Pascal Mollard
Juges : Daniel Riedo ; Christine Sayegh
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 8 juin 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

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
la déduction de l'impôt préalable

Vu :

1. Le rapport de révision de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 5 novembre 1998, ainsi que les décomptes complémentaires et avis de crédit du 5 novembre 1998 et du 27 janvier 1999 ;
2. La décision de l'AFC du 20 septembre 1999, faisant suite à un échange de lettres, refusant à X en liquidation la déduction de l'impôt préalable grevant l'acquisition de joueurs, au motif que cette acquisition ne serait pas affectée à des prestations imposables ;

3. La réclamation déposée par X en liquidation le 20 octobre 1999, concluant à l'annulation de la décision précitée au motif que son droit à déduction de l'impôt préalable demeurait entier, car elle utilisait les prestations pour réaliser du chiffre d'affaires imposable ; à titre subsidiaire, X en liquidation soutenait que son droit à déduction de l'impôt préalable ne devait être que partiellement réduit, selon les règles régissant la double affectation ;
4. La décision sur réclamation de l'AFC du 23 septembre 2002, confirmant sa première décision ;
5. Le recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans) de X en liquidation (ci-après : la recourante) du 24 octobre 2002, concluant préalablement à la suspension de la procédure jusqu'à droit connu en la cause ... pendante devant le Tribunal fédéral, principalement à ce qu'il soit reconnu que son droit à déduction de l'impôt préalable reste entier, subsidiairement que son droit à déduction de l'impôt préalable n'est que partiellement réduit ;
6. Le courrier du président de la Commission de recours du 7 novembre 2002 invitant l'AFC à déposer une réponse ;
7. La réponse de l'AFC du 21 novembre 2002 ;
8. La décision de suspension de la Commission de recours du 16 décembre 2002 ;
9. L'arrêt du Tribunal fédéral en la cause ...du ... ;
10. La décision de reprise de la procédure de la Commission de recours du 14 avril 2003 ;
11. La déclaration de la recourante du 29 août 2003, indiquant qu'elle souhaite maintenir son recours ;

Considérant :

12. Qu'en vertu de l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), en relation avec l'art. 53 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) – toujours applicable à la présente cause en vertu de l'art. 93 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20) –, la Commission de céans est l'autorité de recours compétente pour se saisir du présent recours ;
13. Qu'il ressort de l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. a pt 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101 ; art. 8 al. 2 let. a ch. 1 des dispositions

transitoires [disp. trans.] de l'ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 [aCst.]), que sont soumises à l'impôt – avec droit à la déduction de l'impôt préalable – les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur le territoire suisse (y compris la livraison à soi-même) ;

14. Qu'en outre, selon l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. g ch. 2 Cst. (art. 8 al. 2 let. g ch. 2 disp. trans. aCst.), est redevable de l'impôt le destinataire de prestations de services en provenance de l'étranger, pour autant que leur coût soit supérieur à 10 000 francs par an ; que le contribuable doit l'impôt sur son chiffre d'affaires imposable ; que s'il destine les biens qui lui ont été livrés et les prestations de services qui lui ont été fournies à des transactions imposables en Suisse ou à l'étranger, il peut déduire dans son décompte à titre d'impôt préalable l'impôt payé lors de l'importation de biens ou pour l'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger (art. 196 ch. 14 al. 1 let. h ch. 2 Cst. ; art. 8 al. 2 let. h ch. 2 disp. trans. aCst.) ;
15. Que la déduction de l'impôt préalable selon les art. 29 ss OTVA constitue un élément essentiel de la TVA suisse, conçue comme un système d'impôt net à tous les stades ; qu'elle repose directement sur l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. h Cst. (art. 8 al. 2 let. h aCst.) et permet à l'entrepreneur de n'imposer que la « valeur ajoutée » effective ; que, pour faire valoir une déduction de l'impôt préalable, il est en principe requis que l'on utilise la livraison ou la prestation de services reçue aux fins prévues par l'art. 29 al. 2 let. a-d OTVA (cf. aussi Stephan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Berne 1994, p. 100) ; que les opérations effectuées à titre gratuit ne sont pas considérées comme des buts donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, le caractère onéreux étant indispensable à cet effet (arrêt du Tribunal fédéral en la cause 2A.174/2002 du 23 décembre 2002, mentionné par la Revue fiscale 2003 p. 542, consid. 1) ;
16. Que, aux termes de l'art. 6 al. 2 OTVA, la cession d'un bien incorporel ou d'un droit ainsi que l'obligation de ne pas commettre ou de tolérer un acte ou une situation doit être considérée comme une prestation de services ; que dès lors l'acquisition de droits sur un joueur constitue une acquisition de prestation de services (arrêt susmentionné du 23 décembre 2002, consid. 2 in initio) ;
17. Que, par le même arrêt du 23 décembre 2002 (consid. 2 in fine), le Tribunal fédéral a estimé que l'impôt préalable relatif à l'acquisition de joueurs par une société financière ne pouvait être déduit si ces joueurs étaient mis à disposition d'un club à titre gratuit avant que les droits les concernant soient revendus, étant donné que la mise à disposition à titre gratuit ne constituait pas une opération imposable ; qu'à cet égard peu importait que la société financière restât maître des droits relatifs aux joueurs tout en les mettant à disposition du club (arrêt précité, consid. 4) ;
18. Que, à la lumière de l'art. 33 OTVA, le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable est exclu pour les prestations de services, à l'exception de celles qui entrent dans le prix d'un bien pouvant faire l'objet d'un dégrèvement (cf. Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das

schweizerische Recht, Berne 1999, p. 273 ; Annie Rochat Pauchard, La régularisation de la déduction de l'impôt préalable en matière de TVA ou les changements d'affectation, in Festschrift SRK/Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 274).

19. Qu'en l'espèce, il y a acquisition auprès de clubs suisses ou étrangers de droits relatifs à des joueurs à titre onéreux par la recourante et mise à disposition desdits joueurs du club de X à titre gratuit pendant une durée pouvant aller jusqu'à un an, puis revente des droits ;
20. Qu'au vu des faits, il n'est pas possible de soutenir que la recourante achète des droits *pour* les revendre, même si le but est aussi de faire un bénéfice en cas d'augmentation de la valeur des droits ; que le but premier est bien de fournir au club de X de nouveaux joueurs, la recourante n'alléguant pas de cas de revente immédiate de droits sans que le joueur concerné ait évolué un certain temps dans le club ;
21. Qu'on ne saurait exciper d'une séparation entre les droits d'une part et l'activité du joueur d'autre part, qu'en conséquence, ce n'est pas seulement le joueur qui est mis à disposition, mais les droits y relatifs ; que dès lors que le joueur est mis à disposition d'un tiers gratuitement, il n'y a pas affectation à des buts imposables au sens de l'art. 29 al. 2 OTVA et que la recourante est dans une position de consommatrice finale de dernier stade, qu'il n'y a donc pas de droit à déduction de l'impôt préalable ;
22. Que c'est à tort que la recourante se réfère subsidiairement aux règles concernant la double affectation, puisqu'en l'espèce, il n'y a pas double affectation, tous les joueurs étant apparemment mis gratuitement à disposition du club de X avant d'être transférés à titre onéreux ; que la double affectation pourrait éventuellement être envisagée si certains joueurs étaient directement transférés à titre onéreux, mais que ce cas de figure n'est pas invoqué par la recourante ;
23. Qu'en l'espèce l'art. 33 OTVA n'est pas applicable, puisque sont seules concernées des prestations de services ;
24. Que les considérations qui précèdent conduisent la Commission de recours de céans à rejeter le recours ;
25. Que, 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 ; que l'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]) ; qu'en l'espèce, il s'agit de tenir compte, pour le calcul des frais des décisions précédentes du 16 décembre 2002 et du 14 avril 2003 ;

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 du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de X en liquidation du 24 octobre 2002 est rejeté et la décision de l'Administration fédérale des contributions du 23 septembre 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 du recourant et imputés sur l'avance de frais de Fr. 3'500.--.
3. La présente décision est notifiée par écrit au recourant 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 7^e jour avant Pâques au 7^e 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