



CRC 2002-089

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

Décision du 8 juillet 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) ;
unité de la prestation ; exportation ; procédure de déclaration

I. En fait :

A.– La société X (ci-après :X), spécialisée d'une part dans la fabrication et la commercialisation de colles et ciments (ci-après : P) et d'autre part dans la production de détergents et de désinfectants (ci-après : C), est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) 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).

B.– Par courrier du 4 août 1998, X soumit à l'AFC une demande d'application de procédure de déclaration au sens de l'art. 5 al. 5 OTVA pour une opération de transfert partiel de

patrimoine (transfert de P) à la F (ci-après : F). Parallèlement, F avait constitué une nouvelle société suisse, A, et lui avait cédé les biens acquis de X.

C.– Répondant en date du 7 janvier 1999, l’AFC refusa l’application de la procédure de déclaration, au motif que le transfert avait été fait à une société non assujettie à la TVA sur territoire suisse (F).

D.– Par courrier du 24 février 1999, X exposa ce qui suit. Concernant le traitement fiscal du stock de marchandises, elle estima qu’il ressortait de la facture que le stock avait été transmis à A ; la TVA ayant été payée sur cette opération, aucune reprise ne se justifiait. Concernant le traitement fiscal de l’ensemble des éléments corporels et incorporels utilisés dans le cadre de P, elle revint sur ses déclarations du 4 août 1998 et admit comme l’AFC que la procédure de déclaration ne s’appliquait pas. Cependant, pour ce qui concernait les marques, elle estima qu’il y avait exportation et donc exonération au sens de l’art. 15 al. 2 lit. 1 OTVA.

E.– Le 18 mars 1999, l’AFC indiqua à la recourante qu’elle considérait l’opération en cause comme un transfert de patrimoine d’un assujetti TVA à un non-assujetti (F) et que dès lors la valeur totale de l’opération était imposable. Le fait que A avait établi une note de crédit valant facture à l’intention de X pour le stock de marchandises avait conduit à une double imposition injustifiée ; la rectification passait par l’envoi de documents justificatifs.

F.– Le 19 août 1999, X requit une décision formelle de la part de l’AFC. Elle indiqua que l’impôt relatif au transfert du stock avait été payé. Elle réclama l’application de l’art. 15 al. 2 lit. 1 OTVA pour le transfert des marques.

G.– Par décision du 9 mai 2001, l’AFC maintint l’argumentation déjà exposée. Concernant le stock, elle estima que le destinataire de la livraison était F et non A. Elle se déclara prête à annuler la reprise d’impôt sur le stock à condition que X établisse une facture à l’intention de F et effectue diverses corrections auprès de A. Au sujet de la vente des éléments incorporels (marques) à F, l’AFC estima que les documents en présence ne permettaient pas de déterminer clairement la valeur des éléments incorporels et que ceux-ci ne pouvaient pas être envisagés séparément des éléments corporels transférés. Comme l’exonération ne concernait que des prestations de services et que celles-ci n’étaient pas suffisamment déterminables, la totalité du prix de vente devait être imposée.

H.– Par réclamation du 8 juin 2001, X contesta le point de vue de l’administration. Concernant le stock, elle estima qu’il était clair que la livraison avait eu lieu directement entre elle et A. Au sujet de la vente des éléments incorporels, elle considéra que les pièces fournies permettaient tout à fait d’évaluer la valeur de ces éléments. Elle mentionna en outre que les éléments incorporels et corporels ne pouvaient pas être envisagés comme un tout indissociable dont la vente constituerait une opération unique. L’AFC avait dès lors l’obligation, en vertu de l’art. 48 OTVA, de procéder à une estimation de la valeur de ces éléments. A titre subsidiaire, elle argumenta que si l’AFC maintenait sa position selon laquelle le destinataire de la livraison

était F et non A, cela devait entraîner l'assujettissement obligatoire en Suisse de F et l'application de la procédure de déclaration au transfert des biens de X à F, puis de F à A.

I.– Par décision sur réclamation du 6 juin 2002, l'AFC rejeta la réclamation de X. Elle estima que la vente de P devait être considérée comme une opération unique – une prestation de services. L'opération en cause n'étant pas utilisée à l'étranger, elle ne pouvait pas bénéficier de l'exonération de l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA. Elle répéta que le stock avait été vendu à F et non directement à A. Toutefois, comme la note de crédit établie par A mentionnait la TVA, l'impôt avait été acquitté à juste titre. Concernant la conclusion subsidiaire, la procédure de déclaration ne pouvait pas s'appliquer, car F avait utilisé les biens et les services acquis par transfert d'une universalité de biens aussi bien pour une livraison imposable que pour une opération non imposable.

J.– Le 8 juillet 2002, X (ci-après : la recourante) a interjeté un recours contre la décision sur réclamation de l'AFC devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans). Reprenant pour l'essentiel la motivation déjà exposée, elle ajoute que si la vente de P devait être considérée comme une opération unique, il faudrait admettre que la vente des marques constitue l'opération essentielle et qu'il y aurait dès lors exonération de la totalité de la vente. Elle expose également que la condition en vertu de laquelle les biens et les services acquis par transfert d'une universalité de biens ne doivent être utilisés que pour des buts impossibles ne ressort pas des textes légaux et relève des contradictions dans l'argumentation de l'AFC. La recourante conclut à l'annulation de la reprise fiscale effectuée sur le transfert du stock et à la réduction de la reprise sur le transfert d'éléments corporels et incorporels, en raison de l'exonération du transfert des droits immatériels. A titre subsidiaire, elle conclut à l'application de la procédure de déclaration au transfert des biens de X à F, puis de F à A.

K.– Par réponse du 15 octobre 2002, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais, confirmant l'argumentation développée dans la décision sur réclamation.

Les autres faits seront repris, pour autant que 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 de 1874 (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). 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 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 de recours dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 6 juin 2002, a été notifiée à la recourante le 7 juin 2002. Le recours a été adressé à la Commission de recours le 8 juillet 2002. Il est donc intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il s'impose donc d'entrer en matière.

2.- En vertu du principe de l'unité de la prestation, des opérations économiques ne doivent pas être scindées en plusieurs prestations indépendantes si elles sont indissociables et forment un tout d'un point de vue économique (voir notamment les décisions de la Commission de recours in JAAC 65.103 consid. 4b, 63.93 consid. 7a/bb et 63.75 consid. 5a ; voir aussi l'ATF du 7 décembre 2001, en la cause S. [2A.135/2001], consid. 2 et l'ATF relatif à l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires du 9 mai 2000, en la cause T. [2A.326/1999/bmt], consid. 2c ; Pascal Mollard, Commentaire de l'art. 17 LTVA, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, p. 1225 s. ; Günter Rau / Erich Dürrwächter, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Cologne, § 1 ch. 86, particulièrement § 3 ch. 78 ; Otto Sölch / Karl Ringleb / Heinrich List, Umsatzsteuer, Kommentar, Munich, § 1 ch. 14 ss). On ne peut toutefois conclure à l'existence d'une prestation unique que lorsque les différentes activités en cause sont liées sur les plans objectif, temporel et économique de telle manière qu'elles forment les composantes indissociables d'une opération qui les englobe toutes. Ceci est également valable lorsque l'assujetti exerce diverses activités qui visent un but économique unique (décision de la Commission de recours du 18 août 2003, en la cause S. [CRC 2002-109], consid. 2b ; également JAAC 66.95 consid. 2c, 63.92 consid.3b ; décision du 3 février 1999, in TVA/MWST/VAT-Journal 1/99 p. 24 consid. 4b et du 24 septembre 1998, in TVA/MWST/VAT -Journal 4/98 p. 166 consid. 5a, avec les références).

Dans cette perspective, il n'est pas impossible qu'une opération unique imposable englobe des composantes qui seraient exonérées si elles devaient être envisagées séparément. A l'inverse, il se peut aussi qu'une opération unique exonérée intègre des éléments relevant d'une activité imposable. Il convient dans chaque cas d'espèce de procéder à une appréciation sur la base de l'ensemble des éléments de faits et de la réalité économique avant de décider si l'on est en présence d'une opération unique ou si les diverses composantes obéissent à des règles fiscales

distinctes (décisions de la Commission de recours du 18 août 2003, en la cause S. [CRC 2002-109], consid. 2b ; également JAAC 63.92 consid. 3e). Le même raisonnement s'applique lorsqu'une prestation globale réunit des composants qui sont tous imposables, mais à des taux différents (décision de la Commission de recours du 25 avril 2003, en la cause F. [SRK 2002-034], consid. 2c).

Du point de vue de la TVA, des opérations distinctes peuvent aussi être considérées comme faisant partie d'une prestation unique si elles se trouvent dans un rapport d'accessoire à principal, les prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale si les opérations sont annexes l'une à l'autre ou si elles se trouvent dans un rapport étroit. Une prestation ne peut toutefois être qualifiée d'accessoire qu'à la condition qu'elle serve à l'accomplissement d'une autre prestation, la complète ou l'améliore. Eu égard aux exigences du principe de la légalité, l'unité de deux prestations distinctes ne doit être admise qu'avec réserve lorsque l'une des prestations serait exonérée et l'autre non (cf. décisions publiées in JAAC 63.93 consid. 7a/cc et 63.75 consid. 5a ; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 57 ; également très réticent Mollard, Commentaire..., op. cit., p. 1226 s.). C'est sur la base d'une appréciation économique de la prédominance ou de la subordination que l'on doit juger quelles prestations doivent être qualifiées de principales ou d'accessoires (ATF du 7 décembre 2001 en la cause S. [2A.135/2001], consid. 2).

3.- a) L'art. 8 al. 2 disp. trans. aCst. (196 ch. 14 al. 1 Cst.) définit les principes applicables aux dispositions d'exécution édictées par le Conseil fédéral. Il prévoit notamment que les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur le territoire suisse sont imposables (art. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 al. 1 let. a pt 1 Cst.]). Sont exonérées de l'impôt et donnent droit à la déduction de l'impôt préalable les prestations de services effectuées à l'étranger (art. 8 al. 2 let. c ch. 1 disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 al. 1 let. c pt 1 Cst.]). Ces dispositions sont concrétisées notamment par l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA, qui stipule que sont exonérées de l'impôt les « autres prestations de services imposables qui sont fournies à un destinataire ayant son siège social ou son domicile à l'étranger, à condition qu'elles soient utilisées ou exploitées à l'étranger ».

Au sens de cette disposition, les conditions permettant de bénéficier de l'exonération sont donc au nombre de deux (cumulatives et non alternatives) : premièrement, que le destinataire ait son siège social ou domicile à l'étranger et, deuxièmement, que la prestation soit utilisée ou exploitée à l'étranger. Il ressort d'une analyse logique de la construction de cet article que la condition du siège social, respectivement du domicile, est la condition essentielle ; la condition supplémentaire de l'usage à l'étranger a été introduite pour éviter d'éventuels abus, et non pas assurément pour élargir l'exonération à tout ce qui est consommé à l'étranger, indépendamment des caractéristiques du destinataire. Cette deuxième condition de l'usage à l'étranger ne figure pas dans les dispositions constitutionnelles ; elle s'intègre cependant dans le système constitutionnel, en étant notamment conforme au principe du pays de destination et à la solution européenne (sur ce point, voir Xavier Oberson, Questions controversées en matière d'application

de la taxe sur la valeur ajoutée aux exportations de prestations de services, Archives 64 435 et 441).

b) S'agissant de biens incorporels, la question du passage de la frontière ne se pose pas comme pour les livraisons de biens. Il convient de recourir à d'autres critères pour définir l'utilisation à l'étranger. Selon la pratique administrative, il y a utilisation ou exploitation de prestations de services telles que la cession de marques à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile (principe du domicile ; cf. la notice n° 13 du 31 janvier 1997 de l'AFC concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger pt 2c). En d'autres termes, si le destinataire de la prestation a son siège social, respectivement son domicile à l'étranger, on admet, du moins en relation avec d'autres indications ressortant de copies de factures, de pièces justificatives du paiement, de contrats, etc., que la prestation de services est consommée à l'étranger, respectivement qu'elle y est utilisée ou exploitée. Certes, il n'est pas rare que l'on ne puisse pas vérifier à satisfaction si la prestation de services est également effectivement utilisée ou exploitée à l'étranger, puisque, par la nature même des choses, on ne peut disposer d'une preuve aussi solide qu'un mouvement physique de la marchandise. Toutefois, le siège social, respectivement le domicile à l'étranger du destinataire de la prestation, constitue un indice important en faveur de la consommation de la prestation de services à l'étranger. En l'absence d'une alternative et dans l'idée de mettre en pratique le principe du pays de destination, l'exigence de l'indication du siège social, respectivement du domicile du destinataire par le prestataire est en conséquence indispensable (décision de la Commission de céans du 12 avril 2000, en la cause K. & L. [CRC 1999-129], consid. 4a, confirmée par un arrêt du Tribunal fédéral du 20 avril 2001 [2A.247/2000], publié in RDAF 2001, 2^e partie, p. 273 ss) et suffisant. C'est ainsi que selon la pratique administrative liée à l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA, il y a utilisation ou exploitation de prestations de services à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile (cf. la notice 13 dans sa version au 31 janvier 1997). C'est donc bien, dans ce cadre-là, le principe du seul domicile qui est finalement accepté par l'administration.

c) Conformément à l'art. 16 OTVA, pour les prestations de services fournies à l'étranger, le droit à l'exonération doit être prouvé par des documents comptables et des pièces justificatives. Le Département fédéral des finances décide de quelle manière l'assujetti doit fournir la preuve (art. 16 al. 2 OTVA). Celui-ci, respectivement l'administration en tant qu'autorité d'exécution, n'est pas seulement habilité, mais a pour ainsi dire l'obligation d'établir une règle qui détermine par quels documents comptables et quelles pièces justificatives le droit à l'exonération doit être prouvé. En effet, l'art. 16 al. 1 OTVA nécessite une concrétisation, puisqu'il n'explique pas comment ceci doit se réaliser concrètement. En appliquant cette disposition, l'AFC doit donner naissance à une pratique administrative uniforme. A cet effet, elle dispose de la compétence d'édicter des prescriptions (cf. ATF 123 II 33 ; cf. décisions de la Commission de recours du 8 octobre 2003, en la cause G. SA [CRC 2001-130], mentionnée in Revue fiscale 2004 p. 240 consid. 5 ; également JAAC 64.112 consid. 4b [RDAF 2001, 2^e partie, p. 94]) ; décision du 28 janvier 1999, en la cause M. [CRC 1998-017], consid. 6b). L'AFC réclame à titre de preuve des copies de factures, des pièces justificatives du paiement et des contrats ou des mandats, pour autant que ceux-ci aient été établis ou conclus. Doivent ressortir sans doute possible de ces

documents le nom/la raison sociale, l'adresse et le lieu de domicile/du siège de l'acquéreur ou du client, ainsi que des indications détaillées sur le genre et l'utilisation des prestations fournies (Instructions 1994 et Instructions 1997, ch. marg. 567). L'AFC peut réclamer des documents complémentaires tels que, par exemple, une attestation officielle du pays d'établissement du destinataire, si des doutes subsistent quant au fait de savoir si l'acquéreur de ces prestations a effectivement son domicile ou son siège social à l'étranger et si la prestation est vraiment destinée à être utilisée ou consommée à l'étranger (Instructions 1994 et 1997, ch. marg. 568 ; confirmant ces dispositions voir notamment l'arrêt non publié du Tribunal fédéral du 31 mars 2004, en la cause L. [2A.507/2002], consid. 3).

4.– a) En vertu de l'OTVA, sont soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire suisse (art. 4 let. a et b OTVA). Si l'assujetti utilise des biens ou des services pour une des affectations justifiées par l'usage commercial, il peut déduire, dans son décompte d'impôt, les montants de l'impôt préalable que d'autres assujettis lui ont facturés, conformément à l'art. 28 OTVA, pour des livraisons de biens et des prestations de services (art. 29 al. 1 et 2 OTVA). Lorsque tout ou partie d'un patrimoine est transféré, à titre onéreux ou gratuit, d'un assujetti à un autre dans le cadre d'une fondation, d'une restructuration ou d'une concentration d'entreprises, l'assujetti doit accomplir son obligation fiscale en déclarant la livraison imposable ; cette déclaration doit être adressée par écrit à l'AFC dans un délai de 30 jours dès le transfert du patrimoine (art. 5 al. 5 OTVA, resp. art. 47 al. 3 LTVA ; procédure de déclaration ; sur la notion de transfert de patrimoine en droit européen, cf. arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes [CJCE] du 27 novembre 2003, en la cause Azita Mode Sàrl, C-497/01).

Lors du transfert de tout ou partie d'un patrimoine, le fournisseur de la prestation (le cédant) satisfait à l'obligation fiscale moyennant déclaration du chiffre d'affaires imposable. Il n'est ainsi plus soumis à l'obligation de verser l'impôt. Le corollaire en est que le destinataire de la prestation (le reprenant) n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable (décision de la Commission de recours du 12 août 2003, en la cause R. [SRK 2003-018], consid. 2a et 2b, mentionnée dans la Revue fiscale 2004 p. 236 s. ; Stefan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Ergänzungsband, Muri/Berne 1994, p. 20 ; concernant le nouveau droit, voir Alois Camenzind / Niklaus Honauer / Klaus A. Vallender, Handbuch zum neuen Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Berne/Stuttgart/Vienne 2000, note marg. 1236 ; Jean-Marc Rivier / Annie Rochat, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 253 ss).

La procédure de déclaration poursuit un but de simplification dans le cadre de réorganisations d'entreprises (Kuhn/Spinnler, op. cit., p. 20 ; Jean-Daniel Rouvinez, Commentaire de l'art. 47 al. 3 LTVA, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ad art. 47 al. 3 LTVA, note marg. 2 ; Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., note marg. 1236).

b) Selon la pratique administrative relative à l'ancien et au nouveau droit, il y a uniquement partie de patrimoine lorsque cette partie est composée de plusieurs biens et/ou prestations de services constituant du point de vue du cédant une entité organique. L'AFC examine de cas en cas l'existence d'une telle entité, bien que l'on puisse, en règle générale, présumer l'existence d'une entité organique lorsque l'on est en présence 1) d'un ensemble de biens et/ou de prestations de services tous identiques ou analogues d'une entreprise ou 2) d'un ensemble de différents biens et/ou de prestations de services, avec lesquels une activité homogène peut être exercée (notice n° 30 du 27 août 1998 « concernant le transfert de patrimoine et la procédure de déclaration » [notice 30], ch. 2.4.2.-2.4.4 ; notice n° 11 du 1^{er} janvier 2001 « Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration » [notice 11], ch. 2.4.3.-2.4.5).

c) Toujours selon la pratique administrative relative à l'ancien et au nouveau droit, la procédure de déclaration n'est pas déclarative. Si les conditions pour le transfert de patrimoine avec procédure de déclaration sont réunies, celle-ci doit obligatoirement être appliquée (notice 30 [et 11], ch. 1.5. [ch. 1.4.], confirmée par les décisions de la Commission de recours du 15 janvier 2004, non entrée en force, en la cause S. [CRC 2001-132], consid. 3a et du 12 août 2003, en la cause R. [SRK 2003-018], consid. 2c, mentionnée dans la Revue fiscale 2004 p. 236 s.).

5.- a) En l'espèce, il convient tout d'abord de définir les opérations déterminantes sous l'angle TVA, ensuite de quoi la Commission de recours décidera s'il faut les envisager comme un tout ou séparément, en d'autres mots si elles suivent ou non le même sort fiscal.

De jurisprudence et doctrine constante, il découle du principe de l'appréciation économique que, dans le cadre de la TVA, c'est le résultat économique qui compte, et dès lors l'interprétation économique qui prime l'interprétation de droit civil (arrêts du Tribunal fédéral du 14 novembre 2003, [2A.304/2003], consid. 3.6.1, avec les références et du 8 janvier 2003, traduit in RDAF 2003, 2^e partie, consid. 3.2 p. 394 ; entre autres, décisions de la Commission de recours du 17 janvier 2003, non publiée et non encore entrée en force, en la cause M. [CRC 2002-014], consid. 4a/aa, et du 18 mai 1998, en la cause A. [CRC 1997-014], consid. 8, in TVA/MWST/VAT-Journal [TVA-Journal] 3/98, p. 138 [cassé par l'arrêt non publié du Tribunal fédéral du 27 février 2001, [2A.314/199], mais pas sur ce point]; en détail : Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 112 ; cf. aussi Stefan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Berne 1994, p. 38 in fine, 41 ; cf. Ivo P. Baumgartner, Commentaire de l'art. 33 al. 1 et 2 LTVA, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, not marg. 12). En ce qui concerne la qualification juridique d'états de fait, il faut entendre par appréciation économique le fait que les rapports de droit privé (contrats) qui sont à la base des prestations fournies par les assujettis ne sont pas déterminants, s'ils ne correspondent pas à la réalité économique des transactions. Pour déterminer le contenu et l'étendue d'une prestation éventuellement soumise à la TVA, il s'agit en effet d'abord de considérer les choses d'un point de vue économique.

b) Il ressort du dossier que les opérations litigieuses sont au nombre de trois.

- Le transfert du stock

L'objet de l'opération est constitué par le stock faisant partie de P de la recourante. Il s'agit ainsi d'une livraison, dont le fournisseur est la recourante. Ceci n'est pas contesté. Les avis des parties divergent toutefois quant au destinataire de la prestation : selon la recourante, il s'agit de A en Suisse, selon l'AFC de F en France (qui aurait ensuite seulement cédé le stock à A). En premier lieu, il importe de signaler que le stock n'a jamais quitté la Suisse, ce que l'AFC admet explicitement. Or il ne peut y avoir exportation de biens si ceux-ci ne passent pas la frontière. Il n'est pas possible de soutenir que le pouvoir de disposer des biens a été transféré en France, alors que les biens restent en Suisse et qu'il n'existe aucune pièce justificative prouvant l'exportation. Il faut donc sur cette base admettre que la livraison a été faite en Suisse à la société suisse A. Cette appréciation n'est pas en contradiction avec les pièces figurant au dossier, contrairement à l'avis de l'AFC. Celle-ci estime qu'il découle du contrat conclu le 1^{er} août 1996 entre la recourante et F ainsi que du fait que A n'a été inscrite au registre du commerce que le 1996 que les biens ont été livrés à F. Toutefois, comme évoqué ci-dessus, en matière de TVA, les contrats n'ont qu'une valeur d'indice et ne sont pas déterminants, s'ils ne correspondent pas à la réalité économique. En outre, il figure en préambule dudit contrat : « F est intéressée par une telle acquisition, soit directement, soit par l'intermédiaire d'une société de droit suisse à constituer », puis « étant précisé que le terme F inclut son substitué à moins qu'une telle assimilation soit incompatible avec le sens de l'une ou l'autre des dispositions du contrat ». Le contrat n'exclut absolument pas la possibilité que A puisse être destinataire. Cette dernière n'a certes été inscrite au registre du commerce que le 27 août 1996 ; ceci signifie simplement que la société n'a été engagée en tant que telle qu'à partir du 27 août 1996. D'ailleurs, selon le droit des obligations (par exemple art. 645 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse [Code des obligations ; CO] ; RS 220), les actes effectués par une société avant son inscription au registre du commerce sont tout à fait valables. A a en outre établi le 15 octobre 1996 une note de crédit à l'intention de la recourante, qui a acquitté la TVA sur dite livraison. Il ressort d'autre part d'un courrier du notaire L. à F du 31 mars 1997 que celui-ci a versé Fr. 272'000.-- le 20 mars 1997 à la recourante pour la reprise du stock (ce versement est confirmé par l'avenant figurant au dossier). Figure aussi au dossier un courrier de la société D du 17 février 1998 d'où il ressort que A serait redevable du prix du stock à la recourante. En définitive, les pièces susmentionnées ne permettent pas de se faire une idée claire des flux financiers, mais ceci n'est pas de nature à modifier l'appréciation de la Commission de recours, la réalité économique des faits (biens restés en Suisse) étant déterminante. Il faut dès lors considérer que le stock a été livré par la recourante à A.

- Le transfert des éléments corporels liés à P

L'objet de l'opération est constitué par divers matériels et mobilier de bureau liés à P de la recourante. Il s'agit ainsi d'une livraison, dont le fournisseur est la recourante. Les parties s'accordent à dire que le destinataire est F, qui a ensuite cédé les éléments à D (société ayant son siège en France), qui les a ensuite transférés à A. Elles s'accordent toutefois également à dire que

les biens sont toujours demeurés sur territoire suisse. Or il ne peut y avoir exportation de biens si ceux-ci ne passent pas la frontière. Il n'est pas possible de soutenir que le pouvoir de disposer des biens a été transféré en France, alors que les biens restent en Suisse et qu'il n'existe aucune pièce justificative prouvant l'exportation. Il faut donc sur cette base admettre que la livraison a été faite en Suisse à la société suisse A.

- Le transfert des éléments incorporels liés à P

L'objet de l'opération est constitué par des droits sur des marques liés à P de la recourante. Il s'agit ainsi d'une prestation de services fournie à l'étranger, dont le fournisseur est la recourante et le destinataire F, qui a ensuite cédé ces éléments à la société D.

c) De l'avis de la Commission de recours, les trois opérations décrites ci-dessus ne sont pas indissociables et ne forment pas un tout d'un point de vue économique. Elles ne sont pas fournies au même destinataire et les deux premières (livraisons) sont réalisées en Suisse, alors que la dernière (prestation de services) est fournie à l'étranger. Ces trois opérations de vente ne se trouvent pas non plus dans un rapport d'accessoire à principal. Il s'agit dès lors d'envisager leur sort fiscal de manière séparée.

aa) En ce qui concerne la livraison du stock et des éléments corporels, il faut constater qu'il s'agit dans les deux cas de transfert d'une part de patrimoine (cf. point 2.4.3 de la notice 30). En tant que livraisons de biens sur territoire suisse, ces deux opérations sont imposables. Elles sont effectuées dans le cadre d'une réorganisation de la recourante. Pour savoir si la procédure de déclaration s'applique, il reste à trancher la question de l'assujettissement des parties. La partie fournissant la prestation, à savoir la recourante, est assujettie. La partie destinataire, à savoir A, semble également devoir être considérée comme assujettie. En effet, la qualité d'assujettie ne découle pas de l'inscription au registre des assujettis TVA, ni même de l'inscription au registre du commerce. Le point 2.3 de la notice 30 dispose notamment que « l'assujettissement des deux parties [...] est aussi donné lorsque le reprenant ne devient assujetti que par la reprise ». Il a été considéré ci-dessus que A pouvait être destinataire d'une livraison avant son inscription au registre du commerce. Dans la mesure où une société peut être destinataire d'une livraison, elle peut aussi logiquement être assujettie (aux conditions des art. 17 et 21 OTVA qui semblent réalisées en l'espèce, comme l'affirme la recourante dans son courrier du 4 août 1998).

Concernant la dernière condition invoquée par l'AFC pour appliquer la procédure de déclaration, et qui ne figure pas dans la notice 30, à savoir que les biens et les services acquis par transfert d'une universalité de biens ne doivent être utilisés que pour des buts imposables, la question de son bien-fondé peut rester ouverte, étant donné qu'il ressort pas du dossier qu'elle ne serait pas réalisée. De prime abord, sa légalité apparaît cependant douteuse, notamment à la lumière de l'art. 8 al. 3 OTVA qui vise précisément cette hypothèse.

Ceci dit, les éléments figurant au dossier ne permettent pas à la Commission d'affirmer avec certitude que A répondait dès le départ aux exigences des art. 17 et 21 OTVA. Des mesures

d'instruction n'apparaissent pas judiciaires au niveau de la Commission de recours. Il revient à l'AFC de procéder aux mesures d'instruction nécessaires. Le dossier doit dès lors être renvoyé à l'AFC afin que celle-ci examine si les conditions entraînant l'application de la procédure de déclaration sont réunies en l'espèce. On notera encore à cet effet que la valeur du stock ressort de diverses pièces figurant au dossier ; quant à celle des éléments corporels, elle ressort de l'inventaire détaillé produit devant l'AFC par la recourante en date du 24 février 1999.

Il y a encore lieu de mentionner que le texte légal indique que la déclaration relative au transfert de patrimoine doit être adressée par écrit à l'AFC dans un délai de 30 jours dès le transfert du patrimoine, ce qui n'a pas été fait en l'espèce. Toutefois, au vu du caractère obligatoire de la procédure de déclaration (cf. consid. 4c ci-dessus), la Commission de recours estime que le non-respect de ce délai n'empêche pas pour autant l'application de la procédure de déclaration.

bb) Concernant la cession des marques, il convient d'examiner si elles peuvent bénéficier de l'exonération au sens de l'art. 15 al. 2 let. 1 OTVA. En l'occurrence, la double condition du destinataire ayant son siège social ou son domicile à l'étranger et de l'utilisation à l'étranger paraît réalisée. En l'espèce, cette double condition se trouve réalisée dès lors qu'il est admis que F a son siège social ou son domicile à l'étranger, puisque, selon la pratique administrative, il y a utilisation ou exploitation de prestations de services telles que la cession de marques à l'endroit où le destinataire a son siège social ou son domicile (cf. notice n° 13 pt 2c). Il y a d'emblée lieu de constater que les parties ne contestent pas le fait que F – destinataire de la prestation – a son siège social en France. Cet élément ressort ensuite du contrat signé par la recourante et F. Au vu de ces éléments, d'autres pièces justificatives n'apparaissent pas nécessaires. Cette prestation étant exonérée, peu importe sa valeur ; la question d'une éventuelle estimation par l'AFC peut donc rester ouverte.

d) Pour le Tribunal fédéral, en cas d'opérations exonérées – au sens impropre – et imposables, l'assujetti doit en principe effectuer une facturation séparée et en cas d'inobservation de cette prescription formelle, il est juste que l'assujetti soit contraint à une imposition complète à taux normal (ATF 126 II 443 ss [RDAF 2001, 2^e partie, p. 75 ss] ; à propos de la pratique de l'AFC – qui fait figure de tolérance par rapport à cette jurisprudence –, cf. JAAC 66.57 consid. 6c, confirmé par le Tribunal fédéral en date du 13 février 2002 [RDAF 2002, 2^e partie, p. 166 s. consid. 7b], 63.75 consid. 6b ; décisions non publiées du 14 mai 2003, en la cause B. [SRK 2002-035], consid. 3c, et du 17 avril 2003, en la cause B. [SRK 2002-102], consid. 2b). Cette jurisprudence ne s'applique toutefois pas en l'espèce, puisque l'on ne se trouve pas en présence d'opérations exonérées et imposables, mais en présence d'opérations imposables uniquement. Au surplus, les dites opérations imposables recouvrent des prestations de services et des livraisons ainsi que des opérations sur territoire suisse et d'autres destinées à l'exportation – combinaisons qui n'apparaissaient pas dans la jurisprudence susmentionnée. Il n'est ainsi pas contraire à la jurisprudence de les envisager séparément, bien qu'en l'occurrence les preuves d'une facturation séparée ne figurent pas au dossier.

6.– Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à admettre au sens des considérants le recours formé par la recourante et à renvoyer le dossier à l'AFC pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Compte tenu de l'issue du litige, les frais de procédure, s'élevant à Fr. 2'900.--, ne peuvent être mis à la charge de la recourante ni à celle de l'AFC. L'avance des frais versée par la recourante lui est remboursée d'office dès l'entrée en force du présent prononcé (art. 63 al. 2 et 3 PA). Conformément aux art. 64 al. 1 PA et 8 al. 1, 3 et 4 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 (RS 172.041.0) et, par renvoi, aux art. 4 al. 1 et 6 al. 1 du tarif pour les dépens alloués à la partie adverse dans les causes portées devant le Tribunal fédéral du 9 novembre 1978 (RS 173.119.1), une indemnité à titre de dépens de Fr. 4'500.-- est accordée à la recourante.

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 admis au sens des considérants et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 6 juin 2002 est annulée. La cause est renvoyée à l'Administration fédérale des contributions pour nouvelle décision.
2. Il n'est pas perçu de frais de procédure et l'avance de frais de Fr. 2'900.-- est remboursée à la recourante dès l'entrée en vigueur du présent prononcé.
3. Une indemnité à titre de dépens de Fr. 4'500.--, à la charge de l'Administration fédérale des contributions, est allouée à la recourante.
4. 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 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