



CRC 2001-132

Président : Pascal Mollard  
Juges : Daniel Riedo ; Christine Sayegh  
Greffière : Anne Tissot Benedetto

## **Décision du 15 janvier 2004**

en la cause

**X. SA**, p.a. Y. SA, ..., recourante, représentée par ...,

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) ;  
opérations exonérées ; prestations afférentes au transport

---

### **I. En fait :**

A.— La société X. SA fournit entre autres les prestations suivantes : transport de marchandises en Suisse et à l'étranger, déclaration en douane, mise à disposition d'engins de chantier, travaux de voirie, entreposage, location de dépôts, travaux de manutention dans le cadre de foires, déménagements. Elle est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995 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 en a été radiée comme telle au 31 décembre 2000. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001, elle est intégrée dans le groupe d'imposition Y. SA.

B.– Au courant du mois de septembre 1999, X. SA fit l'objet d'un contrôle de la part de l'AFC, portant sur les périodes fiscales du 1<sup>er</sup> janvier 1995 au 30 juin 1999, contrôle à l'issue duquel lui fut notifié un décompte complémentaire (DC) n° 123456 portant sur un montant de Fr. 250'597.-, plus intérêts moratoires. Ce DC concernait quatre points : 1) des prestations non imposées de manutention et d'aménagement de stands fournies à des clients étrangers en dehors d'un mandat de transport dans le cadre de E (*une exposition*), 2) la part privée à des frais de véhicule, 3) des déductions de l'impôt préalable non conformes, car notamment effectuées sur la base de factures incomplètes (en même temps fut remis un formulaire 1310), 4) l'absence de correction de l'impôt préalable déductible sur les frais administratifs encourus pour la gestion d'immeubles.

C.– Par courrier du 29 septembre 1999, X. SA contesta le bien-fondé du DC susmentionné en ce qui concerne, d'une part, les opérations réalisées dans le cadre de E, considérant qu'elles étaient exonérées au même titre que les prestations de transport selon l'art. 15 al. 2 OTVA (ch. 1 du DC), et, d'autre part, l'impôt préalable déduit sur la base des factures de la société Z., se référant à deux courriers du liquidateur de la société Z. (V. SA) qu'elle remettait en annexe (ch. 3 en partie du DC). Elle acquitta en revanche la dette fiscale résultant des autres chiffres du DC (ch. 2, 3 [sans Z.] et 4 du DC) pour un montant de Fr. 6'537.95 (recte : Fr. 6538.95). Par décision du 6 décembre 2000, l'AFC confirma le DC n° 123456, considérant notamment que les prestations fournies dans le cadre de E, soit ne pouvaient pas être considérées comme accessoires à des prestations de transport, soit, dans la mesure où elles pouvaient de par leur nature être considérées comme accessoires à des prestations de transport, n'avaient pas été fournies en même temps que des prestations de transport. Concernant les biens acquis auprès de Z. (V. SA), elle estima que la vente de véhicules relevait d'un transfert de patrimoine entre assujettis au sens de l'art. 5 OTVA que le cédant ne devait pas imposer, raison pour laquelle l'AFC avait crédité à celui-ci le montant d'impôt payé à tort. En conséquence, si X. SA avait payé ce montant à Z. (V. SA), il lui appartenait d'en exiger le remboursement devant les tribunaux civils. Concernant la vente de goodwill, la déduction de l'impôt préalable n'était pas admise, car Z. (V. SA) n'avait pas payé le montant d'impôt correspondant à l'AFC. En conséquence, si X. SA avait payé ce montant à Z. (V. SA), il lui revenait d'en exiger le remboursement devant les tribunaux civils.

D.– En date du 19 janvier 2001, X. SA forma réclamation contre la décision susmentionnée. Elle soutint l'opinion selon laquelle les prestations fournies dans le cadre de E intervenaient dans le cadre de prestations de transport, voire devaient être au moins considérées comme accessoires à des prestations de transport. Concernant la vente de véhicule par Z. (V. SA), elle estima qu'il n'y avait pas lieu de refuser la déduction de l'impôt préalable même s'il n'avait pas été fait application de la procédure de déclaration. Quant à l'argument relatif à la vente de goodwill, elle considéra qu'il n'était pas applicable, car V. SA s'était déclarée prête à s'acquitter de ses obligations fiscales.

Par décision sur réclamation du 2 juillet 2001, l'AFC rejeta la réclamation et confirma la première décision, sur base de la motivation précédemment développée, tout en constatant son entrée en force partielle pour un montant de Fr. 6'538.95.

E.– X. SA (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 3 septembre 2001, reprenant en substance la motivation développée dans sa réclamation par-devers l'AFC au sujet des seuls points encore litigieux.

L'AFC a renoncé, par courrier du 15 octobre 2001, à déposer une réponse et a renvoyé à l'argumentation développée dans la décision sur réclamation.

F.– Par réplique du 3 mars 2003, la recourante a mis l'accent sur l'importance de l'interprétation économique dans le cadre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en rapport avec les prestations fournies dans le cadre de E. En ce qui concerne le transfert de patrimoine et la procédure de déclaration, elle considère que c'est à tort que l'AFC en fait une obligation.

L'AFC a conclu par duplique du 23 juin 2003 à l'admission partielle du recours, soit pour un montant de Fr. 42'557.-, avec suite de frais. Elle a décidé de faire application dans la présente procédure d'une pratique établie dans le cadre de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) relative aux prestations fournies en relation avec des biens importés dans le cadre d'expositions organisées sur le territoire suisse.

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 LTVA. Cette dernière étant entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> 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 2 juillet 2001, a été notifiée à la recourante au plus tôt le 3 juillet 2001. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 3 septembre 2001. Compte tenu des fêtes judiciaires, 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.

2.- a) L'OTVA constitue une ordonnance indépendante, reposant directement sur la Constitution fédérale. Fondée sur l'art. 196 ch. 14 al. 1 Cst. (cf. art. 8 al. 1 disp. trans. aCst.), elle représente un droit légal de substitution jusqu'à ce que le législateur ordinaire ait transcrit le droit de la TVA dans une loi fédérale. En principe, les ordonnances indépendantes du Conseil fédéral doivent être contrôlées et il doit être vérifié si elles sont en harmonie avec les principes correspondants contenus dans la norme constitutionnelle qui les fonde. S'agissant de l'ordonnance TVA, il faut donc examiner si le Conseil fédéral respecte les principes contenus aux art. 130 et 196 ch. 14 al. 1 Cst. (cf. art. 41<sup>ter</sup> al. 1 et 3 aCst. et 8 disp. trans. aCst.) et s'il s'en tient à l'objet, au but et à l'étendue de la compétence qui lui a été conférée. Au surplus, il s'impose de rechercher si l'ordonnance citée n'entre pas en conflit avec d'autres dispositions constitutionnelles, en particulier les droits fondamentaux, pour autant bien sûr que la norme de délégation constitutionnelle ne prévoie pas elle-même de telles dérogations ou ne les prenne sciemment en compte (ATF 123 II 22 consid. 3, traduit dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997, 2<sup>e</sup> partie, p. 541 ; ATF 123 II 298 consid. 3 [RDAF 1997, 2<sup>e</sup> partie, p. 748]).

b) Conformément à l'art. 130 al. 1 Cst. (cf. art. 41<sup>ter</sup> al. 1 let. a aCst.), la Confédération peut percevoir un impôt sur le chiffre d'affaires (taxe sur la valeur ajoutée). Ce dernier peut être prélevé sous la forme d'un impôt sur le chiffre d'affaires avec déduction de l'impôt préalable grevant les livraisons, les prestations de services, ainsi que les importations (art. 130 al. 1 Cst., respectivement art. 41<sup>ter</sup> al. 3 aCst.). L'impôt suisse sur le chiffre d'affaires est conçu selon le modèle d'un impôt général sur la consommation (ATF 123 II 301 consid. 5a [RDAF 1997, 2<sup>e</sup> partie, p. 750] ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, notamment ch. 3.2, p. 13 ; Markus Reich, Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU, in: L'expert-comptable suisse 1995, p. 329 ss). Un tel impôt a pour but d'imposer la consommation de biens et de prestations de services d'une manière étendue. Cependant, pour des raisons pratiques, les consommateurs eux-mêmes ne sont pas directement frappés de l'impôt, le fisc s'adressant aux opérateurs qui fournissent les opérations imposables. Ces derniers déduisent l'impôt inclus dans le prix fixé par leurs fournisseurs et transfèrent l'impôt dû dans celui de leurs

opérations jusqu'au consommateur final, qui supporte la charge fiscale définitive. Eu égard à son caractère d'impôt général sur la consommation, l'impôt suisse sur le chiffre d'affaires obéit à des principes fondamentaux et supérieurs au nombre desquels figurent notamment les principes du consommateur final et du transfert de l'impôt, le principe de la neutralité, celui de l'imposition unique (rejet de la double imposition et de la non-imposition), ainsi que, par exemple, le principe du pays de destination (cf. Reich, op. cit., p. 330 ; Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 22). D'après la jurisprudence de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, ces principes supérieurs dérivent de l'art. 130 al. 1 Cst. (cf. art. 41<sup>ter</sup> aCst.) et l'examen de leur respect fait partie du contrôle constitutionnel incombant au juge (pour les détails, voir les considérants types de plusieurs décisions de la Commission de recours publiés dans TVA/MWST/VAT-Journal 2/96, p. 50 ss ; voir aussi ATF 123 II 301 consid. 5 [RDAF 1997, 2<sup>e</sup> partie, p. 750]). En outre, vu le caractère européen indiscutable du système de la TVA suisse, le respect de l'art. 130 al. 1 Cst. (cf. art. 41<sup>ter</sup> aCst.) suppose aussi, pour l'interprétation des dispositions applicables, la prise en compte des grandes orientations de la sixième directive des communautés européennes (directive du Conseil 77/388/CEE [sixième directive] du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, Journal officiel des Communautés européennes [JOCE] L 145 du 13.6.1977 – Rectificatif : JOCE L 149 du 17.6.1977 ; voir surtout, parmi d'autres, TVA/MWST/VAT-Journal 2/96, p. 52 s. ; voir également ATF 124 II 203 consid. 6a [RDAF 1998, 2<sup>e</sup> partie, p. 398]).

c) Cela dit, le juge ne doit pas, par le biais d'une vision qui lui est propre, restreindre la marge d'appréciation concédée au législateur par l'art. 196 ch. 14 al. 1 Cst. (cf. art. 8 disp. trans. aCst.). Il ne peut que se limiter à l'examen de la constitutionnalité de la réglementation remise en question et ne peut corriger une solution adoptée par le Conseil fédéral, si cette dernière s'inscrit dans les limites de son pouvoir d'appréciation et respecte les principes du droit de la TVA contenus dans la Constitution fédérale, ainsi que les autres droits constitutionnels. Il ne peut intervenir que lorsque la compétence attribuée a été outrepassée, raison pour laquelle l'étendue de cette compétence doit, au besoin, être déterminée (ATF 125 II 480 consid. 2 non publié, mais traduit à la RDAF 2000, 2<sup>e</sup> partie, p. 73, 125 II 331 consid. 3a [RDAF 1999, 2<sup>e</sup> partie, p. 488], 123 II 299 consid. 3a [RDAF 1997, 2<sup>e</sup> partie, p. 748]).

d) Enfin, il importe de rappeler que la Commission de recours examine librement la conformité des dispositions d'exécution prises par le Département fédéral des finances sur la base de l'OTVA, de même que l'interprétation qui en est faite par l'AFC au travers de ses diverses instructions, brochures et notices. Dans cette analyse, le tribunal s'inspire logiquement des mêmes principes que ceux qui le guident lors de son contrôle de la constitutionnalité précité (ATF 123 II 30 consid. 7 in initio [RDAF 1997, 2<sup>e</sup> partie, p. 549] ; ATF 123 II 299 consid. 3b [RDAF 1997, 2<sup>e</sup> partie, p. 748]).

3.- a) aa) 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 (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).

bb) 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<sup>er</sup> janvier 2001 « Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration » [notice 11], ch. 2.4.3.-2.4.5).

cc) 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.]). La doctrine est, quant à elle, partagée sur la question de la possibilité d'opter ou non pour l'application de la procédure de déclaration (contra : Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., note marg. 1240 ; pro : Dieter Metzger, *Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz*, Muri/Berne 2000, ad art. 47 LTVA, note marg. 6, ou concernant l'ancien droit par exemple : Diego Clavadetscher, *Das mehrwertsteuerliche Meldeverfahren – Ein Wolf im Schafspelz*, in *L'expert-comptable* 1998, p. 1157 ss).

La pratique administrative excluant le droit d'option doit être confirmée, en premier lieu parce que l'art. 5 al. 5 OTVA (de même que l'art. 47 al. 3 LTVA) dispose sans aucune ambiguïté que, lorsque les conditions sont réunies, l'assujetti doit accomplir son obligation fiscale en déclarant la livraison imposable (cf. à ce propos décision de la Commission de recours du 12 août 2003, en la cause R. AG [CRC 2003-018], consid. 2c). La formulation contraignante de la disposition ne laisse pas la possibilité d'opter pour l'application de la procédure de déclaration. Ceci à juste titre : en effet, si le législateur, respectivement la pratique autorisait une telle option, le résultat serait choquant, voire contraire aux exigences constitutionnelles et peu compatible avec un état de droit. Ainsi non seulement dans des cas de liquidations pour cause de faillite (imminente) d'entreprises, il serait possible de facturer au destinataire de la prestation la taxe sur la valeur ajoutée sur le patrimoine cédé (par exemple sur la vente du parc de machines d'une entreprise de production), sans toutefois la reverser au fisc (par exemple, pour cause d'insolvabilité ou autre raison). Il est évident que dans ces cas le destinataire de la prestation ne peut avoir aucun intérêt à une procédure de déclaration qui supprime son droit à la déduction de l'impôt préalable grevant le patrimoine repris. Il cherchera dès lors à récupérer auprès du fisc au titre d'impôt préalable l'impôt qui lui a été facturé. Il est cependant contraire au principe constitutionnel de l'égalité de traitement que le cédant (respectivement le reprenant) se retrouve, en raison d'une renonciation à la procédure de déclaration, fiscalement avantagé par rapport à d'autres assujettis dans la même situation qui remplissent leur obligation fiscale par procédure de déclaration, conformément à la réglementation, ce qui exclut la déduction de l'impôt préalable. L'autorité ne peut satisfaire aux exigences du principe de l'égalité de traitement que si elle traite de la même manière tous les assujettis qui remplissent les conditions de la procédure de déclaration. Si l'option était possible, les parties renonceraient à la procédure de déclaration chaque fois que cela serait avantageux pour elles. De cette manière, elles décideraient à la place du législateur de l'imposition effective d'une opération. Un tel résultat n'est pas admissible dans un état de droit, en particulier, au regard du principe de la légalité qui s'applique strictement en droit fiscal (cf. décision non publiée de la Commission de recours en matière de contributions du 12 août 2003, en la cause R. AG [CRC 2003-018], consid. 2).

b) La Commission de recours a déjà eu l'occasion de considérer qu'en cas de remboursement de la TVA indue, l'AFC a un droit à l'annulation du droit à déduction envers le destinataire de la prestation, mais qu'elle ne peut pas faire dépendre le remboursement – au fournisseur – de l'annulation du droit à déduction du destinataire, étant donné l'absence de base légale suffisante. En d'autres termes, l'AFC ne peut pas exiger du fournisseur qu'il crédite et

rembourse la TVA aux destinataires et qu'il prouve l'avoir fait. Cette obligation de restitution au destinataire ne fait pas partie du rapport de subordination liant l'AFC à l'assujetti, mais ressortit uniquement au droit privé, seul le juge civil pouvant connaître de tels litiges sur le transfert de l'impôt (cf. l'art. 28 al. 6 OTVA ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 2 juin 2003, en la cause F. [2A.326/2003], consid. 5.2 ; décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 août 2002, en la cause R. [CRC 2001-164/166], consid. 3b/cc). Il ressort de ces considérations que l'annulation du droit à déduction de l'AFC est totalement indépendante du remboursement au destinataire par le fournisseur de la TVA facturée à tort.

c) En l'espèce, concernant les biens et le goodwill acquis auprès de Z. (V. SA), c'est à juste titre que l'AFC a estimé que la vente relevait d'un transfert de patrimoine entre assujettis au sens de l'art. 5 OTVA. En effet, les véhicules, machines, matériel d'exploitation, pièces de rechange, portefeuille de commandes, liste de clients vendus constituent un ensemble de différents biens et/ou de prestations de services, avec lesquels une activité homogène peut être exercée. En outre, il n'est pas contesté par les parties que cette vente a eu lieu dans le cadre d'une restructuration.

Il s'agit dès lors d'une opération que le cédant ne devait pas imposer, raison pour laquelle l'AFC a crédité à celui-ci le montant d'impôt payé à tort. S'agissant d'une opération sur laquelle aucune TVA ne devait peser, le reprenant ne peut déduire aucun impôt sur ladite opération, raison pour laquelle l'AFC a réclamé à celui-ci le montant d'impôt préalable déduit à tort. En conséquence, c'est devant les tribunaux civils que la recourante doit exiger le remboursement du montant versé à tort au titre de TVA à Z. (V. SA), peu importe le fait que Z. (V. SA) ait ou non payé le montant d'impôt correspondant à l'AFC, ni même que la somme ait ou non été restituée par l'AFC à Z. (V. SA). L'annulation de la déduction de l'impôt préalable par la recourante a donc eu lieu à juste titre.

4.- a) aa) Comme on l'a vu, la Confédération peut, aux termes de l'art. 41<sup>ter</sup> al. 1 let. a et 3 Cst., percevoir un impôt sur le chiffre d'affaires (taxe sur la valeur ajoutée), lequel peut frapper les livraisons de biens et les prestations de services, ainsi que les importations selon le système à plusieurs stades avec déduction de l'impôt préalable. Selon l'art. 8 al. 2 let. a ch. 1 et 2 disp. trans. Cst., sont soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur territoire suisse (y compris la livraison à soi-même) et les importations de biens. En revanche, sont exonérées de l'impôt, avec droit à la déduction de l'impôt préalable, l'exportation de biens et les prestations de services effectuées à l'étranger, ainsi que les prestations de services liées à l'exportation et au transit de biens (art. 8 al. 2 let. c ch. 1 et 2 disp. trans. Cst.). Dans l'OTVA, l'objet de l'impôt est défini à l'art. 4. D'après cette disposition, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément exclues du champ de l'impôt, les opérations suivantes effectuées par des assujettis: les livraisons de biens faites à titre onéreux sur territoire suisse (let. a), les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse (let. b), les prestations à soi-même (let. c) et l'acquisition à titre onéreux de prestations de services en provenance de l'étranger (let. d). Selon l'art. 5 al. 2 let. b OTVA, il y a



également livraison, lorsqu'un bien est mis à disposition à des fins d'usage ou de jouissance (par exemple, en vertu d'un contrat de bail à loyer ou de bail à ferme au sens des art. 253ss CO). L'art. 15 al. 2 let. e OTVA dispose toutefois que le transport de biens sur territoire suisse et toutes les autres prestations y afférentes sont exonérées, avec droit à la déduction de l'impôt préalable, si ces biens sont sous contrôle douanier et sont destinés à l'exportation (marchandises en transit non dédouanées). Sont également exonérées, avec droit à la déduction de l'impôt préalable, les 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 (art. 15 al. 2 let. 1 OTVA).

L'exonération prévue par l'art. 15 al. 2 let. e OTVA découle de celle de l'art. 15 al. 2 let. b OTVA, selon lequel sont exonérés de l'impôt les livraisons sur territoire suisse de biens en provenance de l'étranger, dont il est prouvé qu'ils sont restés sous contrôle douanier jusqu'à leur réexportation. Il convenait en effet que le transport de telles marchandises en transit sur le territoire suisse suivent le régime de ces dernières et soit donc exonéré de l'impôt (Rivier/Rochat, op. cit., p. 292).

bb) Il convient de déterminer ce qu'il faut entendre par prestations afférentes au transport de biens sur territoire suisse selon l'art. 15 al. 2 let. e OTVA (voir également l'art. 19 al. 2 ch. 6 LTVA).

Selon la pratique bien établie de l'AFC, constituent des prestations accessoires au transport le chargement et le déchargement, la manutention, le stockage, ainsi que d'autres activités similaires telles que le déballage, le remballage, le reconditionnement, le regroupage, le marquage, l'étiquetage et le triage. Ne constituent en revanche pas des prestations accessoires au transport la mise à disposition d'engins de manutention, l'aménagement de stands de foire et l'élimination de déchets.

L'AFC se réfère à cet égard au principe de l'unité de la prestation, en vertu duquel 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 JAAC 66.95 consid. 2c, 63.93, consid. 7a/bb et JAAC 63.75 consid. 5a; voir aussi 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.

On ajoutera que, 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 précitées publiées in JAAC 65.103 consid. 4b, 63.93 consid. 7a/cc et in JAAC 63.75 consid. 5a; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 57; également très réticent Mollard, op. cit., p. 1226 s.).

cc) Conformément à l'art. 16 OTVA, les exportations de biens ne conduisent à l'exonération fiscale que lorsqu'elles sont attestées par l'autorité douanière. Pour ce qui concerne 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. décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 29 mai 2000, publiée dans la JAAC 64.112 consid. 4b [RDAF 2001, 2<sup>e</sup> partie, p. 94]), décision de la Commission de céans du 28 janvier 1999, en la cause M. [CRC 1998-017], consid. 6b). L'AFC réclame à titre de preuve de l'exportation en relation avec l'art. 15 al 2 let. e OTVA tout document (mandats, contrats et factures détaillées) permettant d'établir avec certitude que l'assujetti a fourni des prestations de transport de biens restés sous contrôle douanier entre leur importation en Suisse et leur réexportation (Instructions à l'usage des assujettis TVA 1997 [ci-après : Instructions 1997]). L'AFC admet à titre de preuve les factures mentionnant de manière détaillée et précise les indications relatives au document douanier sur base duquel l'importation et l'exportation ont été effectuées (nature du document, numéro, date, bureaux de douane d'entrée et de sortie) (Instruction 1997, ch. marg. 546).

b) En l'occurrence, la recourante conteste la distinction de l'AFC s'agissant des prestations afférentes et non afférentes au transport de biens sur territoire suisse selon l'art. 15 al. 2 let. e OTVA, estimant que toutes les prestations qu'elle a fournies dans le cadre de E doivent être traitées de la même manière, d'autant plus qu'elles se rapportent toutes à des biens sous contrôle douanier. Elle fait valoir en particulier que les opérations de montage et de démontage ne peuvent être dissociées des opérations de transport et doivent en conséquence être exonérées au même titre.

aa) Selon l'AFC, au sens de l'OTVA, les prestations provenant de différentes entreprises ne peuvent pas partager le même sort fiscal. Ainsi les prestations afférentes au transport, mais qui sont fournies indépendamment d'un contrat de transport, ne peuvent tomber sous le coup de

l'art. 15 al. 2 let. e OTVA. Par contre, au regard de la LTVA (cf. art. 19 al. 2 ch. 6 LTVA), l'AFC admet désormais que l'exonération s'étend également aux prestations afférentes au transport fournies par un assujetti indépendant de celui qui fournit les prestations de transport (cf. duplique du 23 juin 2003, p. 2).

Pour sa part, la recourante soutient que les caractéristiques du prestataire importent peu. Le texte légal n'exige pas que les prestations afférentes au transport soient fournies par le même prestataire que celui qui fournit la prestation de transport. A l'appui de sa réplique du 3 mars 2003, la recourante a précisé que l'OTVA ne contient que des critères objectifs, et donc aucun critère subjectif pour définir les prestations afférentes au transport. Tenir compte des caractéristiques du prestataire entraînerait des distorsions de concurrence.

Il convient de relever que le texte légal n'exige pas une identité de prestataire pour les prestations afférentes au transport et la prestation de transport. On pourrait même envisager que cette mention « prestations afférentes au transport » figure dans le texte légal précisément parce qu'une application stricte du principe de l'unité de la prestation n'aurait pas permis de considérer comme faisant partie d'une prestation unique les prestations afférentes au transport et le transport lui-même. En outre, la pratique adoptée par l'AFC sous l'empire de la LTVA, et qu'elle se propose d'appliquer dans le cas d'espèce n'exige pas l'identité de prestataire, alors que la formulation de l'art. 19 al. 2 ch. 6 LTVA ne diffère de celle de l'art. 15 al. 2 let. e OTVA. Il faut dès lors considérer que la pratique développée par l'AFC par rapport à la LTVA doit aussi s'appliquer à l'égard de l'OTVA et qu'un traitement distinct ne se justifie pas.

bb) Si l'on applique aux faits les considérations qui précèdent, il faut encore examiner la question des prestations exonérées au sens de l'art. 15 al. 2 let. e OTVA en tant que prestations afférentes. Sur ce point, comme nous l'avons vu, l'AFC a été amenée à fixer une pratique administrative, dans le cadre de la LTVA, en relation avec le traitement fiscal des prestations fournies dans le cadre particulier d'expositions organisées sur le territoire suisse.

Dans ce cadre, constituent, selon l'AFC, des prestations afférentes au sens de l'art. 15 al. 2 let. e OTVA 1) les transports depuis la frontière jusque sur le site de l'exposition ; 2) les formalités douanières d'importation temporaire, y compris les cautions en douane définitivement dues à la douane, à l'exception de la TVA ; 3) le déchargement, la mise sur le stand, le déballage et la mise en place ; 4) la manutention des emballages, des containers vides et des marchandises momentanément non exposées sur le stand, comprenant habituellement leur enlèvement, leur entreposage le temps de l'exposition et leur retour sur le stand ; 5) l'approvisionnement régulier du stand en imprimés, catalogues techniques ou commerciaux, dans la mesure où il n'a pas été possible de les stocker sur le stand ; 6) le ré-emballage et le chargement des marchandises destinées à quitter la Suisse et, enfin, 7) les formalités douanières de sortie de Suisse et le transport à l'étranger. Ne constituent en revanche pas de telles prestations afférentes au transport les travaux de construction, d'aménagement, de montage et de démontage des stands au moyen d'élévateurs de grues, de nacelles et d'autres appareils techniques (duplique du 23 juin 2003, p. 2

et 3 ; cf. également la lettre d'information du 24 avril 2002 adressée aux transitaires et entreprises de logistique produite par l'AFC).

c) aa) En l'espèce, faisant application de cette pratique administrative, l'AFC a examiné le lot de factures produit par la recourante et considéré qu'il convenait d'admettre le présent recours, à tout le moins partiellement, pour un montant de Fr. 42'557.-.

La Commission de recours constate que la distinction opérée par l'AFC entre les prestations afférentes et non afférentes et la pratique administrative en ressortant est conforme au droit et au surplus opportune.

En effet, les prestations concernées de chargement, de déchargement, de manutention et de stockage peuvent être considérées comme des prestations liées de manière intrinsèque à celle du transport des biens en cause. Elles ont pour but d'acheminer et de stocker la marchandise concernée jusqu'au moment de la réexportation. Elles forment ainsi une unité sous l'angle objectif, temporel et économique. Tel est également le cas des prestations précitées ressortant de la lettre de l'AFC du 24 avril 2002, cette missive ayant pour seule finalité de préciser ce que l'on entend par prestations afférentes dans le cadre particulier d'expositions organisées sur le territoire suisse. Il convient aussi de constater que les prestations ainsi décrites sont également liées de manière directe aux prestations de transports des biens importés sous contrôle douanier à l'occasion d'une telle exposition en Suisse, lesdites prestations se trouvant dans une relation d'accessoire à principal. L'AFC n'élargit ainsi pas davantage la pratique antérieure, dans la mesure où les distinctions opérées se justifient par le principe de l'accessoriété.

S'agissant des autres prestations concernées, savoir l'aménagement de stands ou la mise à disposition d'élévateurs, de grues, de nacelles, voire d'autres appareils techniques ou encore le transport et l'incinération de déchets, celles-ci ne peuvent pas être considérées comme des prestations afférentes au transport. Elles n'ont en effet aucun lien direct avec le fait de transporter la marchandise, dans la mesure où elles n'ont pas pour but premier l'acheminement de cette dernière ou son stockage jusqu'au moment de sa réexportation ou, du moins, le temps de l'exposition. Il s'agit en réalité de prestations toutes autres, liées à la mise en place des stands et à l'exposition comme telle des biens. Il apparaît clair que ces prestations vont bien au-delà et ne peuvent être considérées comme complétant ou améliorant le transport en tant que prestation principale. Il ne s'agit au demeurant pas de prestations habituellement fournies par les transporteurs, au contraire des prestations premières telles que délimitées par l'AFC.

Il en découle, en l'occurrence, que les prestations fournies par la recourante dans le cadre de E telles que la mise à disposition d'engins et de machines, la location de bennes à ordures, le montage et le démontage des stands et l'incinération des déchets ne peuvent être considérées comme des prestations afférentes au transport et donc être exonérées sur base de l'art. 15 al. 2 let. e OTVA. Il en va différemment des autres opérations fournies par la recourante à cette occasion, lesquelles peuvent être en soi exonérées au sens de la même disposition, ceci pour

autant qu'elle prouve avoir fourni ces prestations de transport sur de biens restés sous contrôle douanier entre leur importation en Suisse et leur réexportation.

Sur ce point, interpellée par l'AFC, la recourante a produit des pièces complémentaires, dont un lot de factures en relation avec les prestations litigieuses. L'AFC n'a admis, après examen desdites factures, la force probante que de certaines, soit lorsque celles-ci indiquaient les références détaillées des documents douaniers, respectivement lorsque la recourante avait produit les copies des documents de transit. Dans les autres cas, elle a considéré que les preuves faisaient défaut et que les opérations étaient impossibles. Partant, elle estime que les prestations afférentes au transport au sens de l'art. 15 al. 2 let. e OTVA, lesquelles ont été dûment attestées conformément aux exigences légales précitées, représentent un montant d'impôt de Fr. 42'557.-, lequel n'est pas dû.

La recourante n'ayant pas contesté ce mode de faire, ni le nouveau calcul opéré par l'AFC, il n'est pas utile d'examiner ces éléments plus avant.

bb) Cela étant, l'AFC a précisé dans le cadre de sa duplique « bien que la pratique susmentionnée ait été établie dans le cadre de la LTVA, l'AFC a décidé d'en faire application dans la présente procédure » (duplique du 23 juin 2003, en page 3). Au regard de ce qui précède, la Commission de céans s'interroge néanmoins sur les raisons qui ont poussé l'administration fiscale à agir de la sorte. Il est par ailleurs constaté à cet égard que certains problèmes pourraient en résulter en relation avec le respect du principe de l'égalité de traitement. La Commission de recours part donc de la prémisse que l'AFC se conforme au principe précité. S'agissant en l'occurrence plus d'une précision que d'un changement de pratique, la Commission de céans part également de l'idée que celle-ci a été communiquée aux intéressés, ce qui apparaît être le cas au regard de la lettre informative du 24 avril 2002 adressée aux transitaires et entreprises de logistique produite par l'AFC, et s'applique désormais à tous les cas analogues.

5.- a) Eu égard aux considérations qui précèdent, le recours doit être partiellement admis au sens des considérants 4c/aa et bb ci-dessus.

b) aa) Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (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]). Il est toutefois loisible à l'autorité de recours de mettre les frais à charge de la partie qui a obtenu gain de cause, lorsque celle-ci a provoqué inutilement la procédure (art. 63 al. 3 PA; voir notamment la décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 4 février 2000, en la cause F. [CRC 1999-128], consid. 2b, ainsi que les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de

contributions des 18 septembre et 13 novembre 1998, publiées dans la JAAC 63.80 consid. 2c et 4, respectivement 63.79 consid. 4 ; Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Berne 1992, vol. V, ad art. 156 OJ, ch. 7, p. 149 ; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 846 s). Enfin, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (art. 63 al. 2 PA).

En cas de recours de droit administratif au Tribunal fédéral, les frais de procédure peuvent être mis à la charge du recourant, même si celui-ci obtient gain de cause (cf. art. 156 al. 6 de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ ; RS 173.110]). Cela est par exemple le cas lorsque l'assujetti produit certains moyens de preuve seulement devant le Tribunal fédéral, alors qu'il aurait déjà pu le faire devant l'AFC (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 février 2001, publiée in JAAC 65.104 consid. 7 [non publié] et références citées ; cf. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, ch. 859 avec les autres renvois). En l'occurrence, il se justifie de reprendre la jurisprudence en question développée par le Tribunal fédéral en ce qui concerne la répartition des frais de procédure, même si l'art. 63 al. 3 PA diffère quelque peu dans sa formulation de l'art. 156 al. 6 OJ et va un peu moins loin que la disposition en question (voir les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 février 2001, publiée in JAAC 65.104 consid. 7 [non publié], du 5 janvier 2000, publiée in JAAC 64.83 consid. 5b et du 2 octobre 1997, publiée in JAAC 62.46 consid. 3b ; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 4.8).

bb) En l'espèce, la recourante ayant partiellement obtenu gain de cause, il conviendrait de réduire les frais de procédure par-devers la Commission de céans. Il est toutefois rappelé que même si l'admission du recours se base en partie sur l'application d'une pratique administrative en matière de prestations fournies en relation avec des biens importés dans le cadre des expositions organisées sur le territoire suisse développées par l'AFC sous la LTVA, elle se fonde essentiellement sur de nouvelles pièces produites tardivement par la recourante suite à la requête de l'AFC. La recourante était pourtant en mesure de produire lesdites pièces préalablement, voire même en avait l'obligation au regard des principes applicables en matière de perception de la TVA, dont le principe de l'auto-taxation. Ce faisant, la recourante a provoqué inutilement la présente procédure et ce par sa propre faute. En considération de toutes les circonstances de l'espèce, il se justifie de mettre à charge de la recourante l'entier des frais de procédure, s'élevant à Fr. 4'000.-, lesquels seront imputés sur l'avance de frais déjà régularisée. Pour les mêmes raisons, il n'est pas alloué d'indemnité à titre de dépens, ceci en conformité de l'art. 64 PA, et les frais de procédure des instances inférieures restent à la charge de 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. a) Le recours de X. SA est partiellement admis et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 2 juillet 2001 est annulée en son chiffre 3 pour un montant de Fr. 42'557.-.
  
  - b) X. SA doit encore acquitter pour les périodes fiscales du 1<sup>er</sup> trimestre 1995 au 2<sup>ème</sup> trimestre 1999 (du 1<sup>er</sup> janvier 1995 au 30 juin 1999) le montant de Fr. 201'501.05 au titre de la TVA, plus intérêts moratoires dès le 30 décembre 1997.
  
  2. Les frais de procédure, s'élevant à Fr. 4'000.-, 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. 4'000.-.
  
  3. Il n'est pas alloué d'indemnité à titre de dépens.
  
  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<sup>e</sup> jour avant Pâques au 7<sup>e</sup> jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1<sup>er</sup> janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en  
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Anne Tissot Benedetto