



CRC 2005-021

Président : Pascal Mollard

Juges : Barbara Merz Wipfli ; Christine Sayegh

Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 20 mars 2006

en la cause

X, ...

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) ;
déduction de l'impôt préalable

I. En fait :

A.– La société X (ci-après : la société), qui a pour but l'achat, la vente et l'exploitation d'un ou plusieurs avions d'affaires, 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) depuis le 1^{er} janvier 1995. Elle a été radiée en date du 30 septembre 2002.

B.– A l'occasion d'un contrôle effectué au cours des mois de septembre et octobre 2002, l'AFC procéda à diverses corrections, établissant notamment le décompte complémentaire n° ... du 29 octobre 2002 portant sur un montant de Fr. 678'481.-- plus intérêts moratoires (périodes fiscales du 1^{er} janvier 1997 au 31 décembre 2000). L'essentiel du montant corrigé était dû à

l'annulation de la mise en compte de l'impôt préalable, en rapport avec divers travaux exécutés par A sur un avion, fournis, selon l'AFC, à un tiers (la société B, ci-après : B) et non à X.

C.– Par courrier du 20 décembre 2002, X, représentée depuis ce moment par Me C, signifia à l'AFC son désaccord avec le décompte n° Elle expliqua qu'en vertu d'un contrat du 15 janvier 1999, B, société ayant son siège au E jusqu'au 4 mai 2001, avait mis un avion de marque ..., dont elle était propriétaire, à disposition de X. X consentait à un investissement initial de USD 6'500'000.-- correspondant à la prise en charge des factures de A pour la transformation de l'avion. X était aussi liée par une convention conclue avec M. D datée du 15 janvier 1999 aux termes de laquelle M. D disposait d'un droit d'usage prioritaire de l'avion en cause et payait à cet effet d'avance à X une somme de USD 6'500'000.--. Suite à des difficultés financières rencontrées par X, le contrat conclu avec la société B fut résilié de manière anticipée en date du 19 janvier 2001. X aurait eu le droit de demander à la société B le remboursement partiel de son investissement de USD 6'500'000.--, dès lors qu'elle n'avait pas bénéficié de la gestion de l'avion pendant les cinq années prévues par le contrat. De son côté M. D aurait aussi eu droit au remboursement partiel de la somme de USD 6'500'000.-- dès lors qu'il n'avait pas pu bénéficier des heures de vol auxquelles il avait droit. Dans les faits, M. D renonça à ses prestations envers X, qui elle-même abandonna ses prétentions à l'encontre de la société B. En conséquence, X soutenait qu'elle avait bel et bien géré pour son propre compte l'avion appartenant à la société B, qu'elle avait bel et bien fait effectuer des travaux par la société A et qu'elle s'était bel et bien acquittée des sommes dues à la société A. Dans ces conditions, X avait droit à la déduction de l'impôt préalable, contrairement à ce que disposait le décompte n°

D.– Par courrier du 6 mars 2003, l'AFC répondit que l'ordre d'effectuer les travaux sur l'avion avait été donné par la société B à A. Des acomptes avaient également été versés par la société B à A, avant la conclusion du contrat avec X. Quant aux versements reçus par A après la conclusion du contrat, ils avaient également été effectués par la société B. L'AFC analysait dès lors comme suit la situation sous l'angle fiscal : la société B effectuait une livraison de biens. Le locataire de l'avion, X, pouvait déduire les montants d'impôt que le loueur assujetti lui facturait conformément à l'art. 28 OTVA. B, pour autant qu'elle soit assujettie, pouvait faire valoir le droit à la déduction de l'impôt préalable facturé par la société A pour sa prestation de « Rétrofit » de l'aéronef. L'AFC ne pouvait adhérer à l'argumentation de X, car cela aurait impliqué pour X la possibilité de déduire l'impôt préalable aussi bien sur la prestation de location de l'avion que sur celle de sa transformation. Selon l'AFC, la prise en charge des factures de A par X constituait en fait la contre-prestation du locataire au loueur de l'avion pour la mise à disposition de l'avion.

E.– Par lettre du 9 avril 2003, X indiqua qu'il ressortait clairement de la convention du 15 janvier 1999 conclue avec B qu'aucun loyer ne serait facturé à la société X et que la seule obligation de X consistait à prendre en charge les factures de A pour une somme de USD 6'500'000.--. Il n'y avait jamais eu de facture de location de la part de la société B. Dès lors, il était erroné de dire que l'argumentation de X permettrait à celle-ci de déduire l'impôt préalable aussi bien sur la prestation de location que sur les travaux de transformation. De la même

manière, A n'avait adressé ses factures pour les travaux qu'à X. Dans ces conditions, il n'existait aucun risque d'une double déduction de l'impôt préalable sur les factures émises par A.

Le 17 avril 2003, l'AFC répondit à X qu'elle ne pouvait partager ses conclusions en ce qui concernait la déduction de l'impôt préalable. Bien que la facture des travaux ait été adressée à X, cette dernière n'était nullement engagée envers A par l'acte générateur d'obligations (protocole d'accord conclu entre A et B). Dès lors, X ne pouvait pas procéder à la mise en compte de l'impôt préalable.

F.– Sur demande de l'assujettie, l'AFC rendit, le 21 août 2003, une décision formelle par laquelle elle confirma son point de vue. Elle répéta les faits, en ajoutant que, sur la base des avis de crédit en possession de l'AFC, tous les paiements encaissés par A postérieurement au contrat de location de l'avion du 15 janvier 1999 avaient été versés par B et non par X. En droit, l'AFC considéra que, dans la mesure où les travaux facturés avaient été exécutés sur la base du mandat donné par B à A et qu'ils portaient sur un aéronef appartenant à ladite mandante (B), il en découlait que seule B pouvait être considérée comme destinataire de la prestation de transformation de l'aéronef et pourrait, si elle était contribuable suisse, opérer une déduction de l'impôt préalable correspondant. Même dans l'hypothèse où les coûts de transformation auraient été acquittés par X, la solution n'aurait pas été différente, puisque la relation contractuelle entre A et B demeurerait inchangée et ne dépendait pas de la qualité de celui qui effectuait le paiement à la place du mandant. A titre subsidiaire, l'AFC relevait que les factures en cause ne mentionnaient pas le montant de TVA en francs suisses, contrairement à l'exigence du ch. marg. 745 des Instructions 1997 de l'AFC à l'usage des assujettis TVA et n'ouvraient par conséquent pas le droit à la déduction de l'impôt préalable. Le montant de Fr. 678'481.-- plus intérêts moratoires à partir du 15 décembre 1999 était ainsi dû.

G.– Le 24 septembre 2003, X déposa une réclamation contre la décision précitée. Au niveau des faits, elle releva que tous les acomptes versés à A suite à la convention du 15 janvier 1999 l'avaient été pour le compte de X. En droit, elle considérait que l'ensemble des conditions de l'art. 29 al. 1 OTVA étaient satisfaites. En particulier, cette disposition ne posait nullement la condition selon laquelle l'assujetti faisant valoir son droit à la déduction de l'impôt préalable devait également être le mandant des prestations considérées. Par ailleurs, le fait que les paiements aient été effectués non pas directement par X mais par B pour le compte de X ne changeait rien au fait que c'était à cette dernière que les factures de A étaient adressées et que c'était elle qui avait supporté, économiquement, la charge des travaux. X répétait en outre qu'il n'existait aucun risque, et qu'il n'y avait pas non plus eu, de déduction de l'impôt préalable à double. X expliquait aussi que le schéma de relations contractuelles choisi par les parties, n'avait nullement eu pour conséquence de réaliser une économie d'impôt. Concernant l'obligation de mentionner le montant de TVA en francs suisses, découlant du ch. marg. 745 des Instructions 1997, X estimait qu'il s'agissait d'une simple exigence administrative, qui ne saurait se montrer plus restrictive que l'OTVA. En conséquence, X soutenait qu'elle avait bel et bien géré pour son propre compte l'avion appartenant à la société B, que les travaux effectués par la société A l'avaient bel et bien été à la charge de X et que celle-ci avait bel et bien supporté la charge

financière de ces travaux. Dès lors, c'était à bon droit que X avait procédé à la déduction de l'impôt préalable sur les factures émises par A, factures conformes aux prescriptions légales et que X a effectivement prises à sa charge conformément aux accords contractuels dûment exécutés.

H.– Par décision sur réclamation du 14 décembre 2004, l'AFC rejeta la réclamation de X. Elle considérait que la prise en charge de la somme de USD 6'500'000.-- correspondant aux frais de transformation faisait pendant à la location de l'avion et non aux travaux exécutés sur ce dernier. A supposer qu'à l'époque des faits, B eût été assujettie à la TVA et que les autres conditions eussent été remplies, X aurait pu mettre en compte la TVA grevant cette location d'avion au titre d'impôt préalable. Par contre, les faits ne permettaient nullement de voir un échange de prestations entre X et A. Partant, n'étant pas destinataire, X ne pouvait valablement prétendre déduire l'impôt préalable afférent à des travaux exécutés par A, même si des factures lui avaient été adressées. En raison des risques d'abus, il n'était pas envisageable que des tiers non-destinataires de travaux, mais à qui des factures y relatives étaient adressées, puissent déduire l'impôt préalable y afférent.

I.– Le 28 janvier 2005, la société (ci-après : la recourante) a interjeté 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). Elle conclut à ce que la Commission de recours annule la décision de l'AFC du 14 décembre 2004, annule en conséquence le décompte complémentaire n° ... du 29 octobre 2002 d'un montant de Fr. 678'481.-- et constate que c'est à bon droit que X a déduit l'impôt préalable sur les factures qui lui ont été adressées par A le 21 et 22 juillet 1999. La recourante reproche à l'AFC de ne pas tenir compte des rapports contractuels existant entre les parties ni du fait que les droits et obligations de chacune d'elles ont été dûment exécutés. De plus, l'AFC ferait abstraction de la facture conforme adressée par A à la recourante. La recourante considère que la convention du 15 janvier 1999 la liant à B ne doit pas être qualifiée de contrat de bail, mais de contrat de prêt à usage (qui implique une mise à disposition gratuite). Ainsi le paiement par la recourante des travaux effectués par A n'a pas été fait pour le compte de B en extinction d'une dette de loyer, mais bien pour le compte propre de la recourante, conformément à ses obligations contractuelles. La recourante soutient en outre qu'il y a eu cession de contrat valable selon le droit suisse et qu'elle s'est substituée à B dans le rapport contractuel avec A. En cette qualité, elle était bien destinataire des travaux réalisés par A.

J.– Par réponse du 17 mai 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais, confirmant l'argumentation développée dans la décision sur réclamation. Elle conteste le fait qu'il y ait eu un prêt à usage à titre gratuit ; le montant de USD 6'500'000.-- ne saurait être considéré comme des dépenses ordinaires d'entretien au sens de l'art. 307 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Code des obligations ; CO ; RS 220). L'AFC nie également l'existence d'une reprise de contrat.

Le 9 décembre 2005, le Président de la Commission de recours a ordonné un deuxième échange d'écritures, afin de garantir le respect du droit d'être entendu, et a imparti à l'AFC un délai échéant le 9 janvier 2006, pour faire parvenir ses remarques au sujet de la légalité du ch. marg. 745 des Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA (relatif aux factures établies en monnaie étrangère).

Par réplique du 5 janvier 2005, l'AFC a indiqué que l'exigence du ch. marg. 745 des Instructions 1997 (montant de l'impôt devant apparaître en francs suisses sur les factures établies en monnaie étrangère) était couverte par la lettre f de l'art. 28 al. 1 OTVA. L'AFC a expliqué en outre qu'en l'absence de cette mention, qui n'était pas essentielle, l'assujetti pouvait se prévaloir du formulaire 1310, actuellement 1550. Ceci dit, l'AFC a rappelé que ce n'était pas pour ce motif qu'elle avait refusé à la recourante la déduction de l'impôt préalable.

En date du 9 janvier 2006, la recourante a été invitée à dupliquer. Elle n'a pas présenté d'observations dans le délai imparti.

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.

c) 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 14 décembre 2004, a été notifiée à la recourante le 15 décembre au plus tôt. Le recours a été adressé à la Commission de recours le 28 janvier 2005 et 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.- a) 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. Elle repose directement sur l'art. 8 al. 2 let. h disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. h Cst.) et permet à l'entrepreneur de n'imposer que la « valeur ajoutée » effective. En pratique, la déduction de l'impôt préalable s'opère de la manière suivante : l'assujetti – lorsque des conditions données (en particulier formelles) sont réunies – peut déduire de l'impôt sur le chiffre d'affaires « aval » l'impôt qui lui est transféré par ses fournisseurs et ses mandataires. De cette manière, l'impôt préalable réduit sa dette envers l'AFC. La déduction de l'impôt préalable est la contrepartie de l'impôt sur le chiffre d'affaires « aval ». Pour cette raison, il faut distinguer les deux domaines et calculer l'impôt sur le chiffre d'affaires « aval » séparément de l'impôt préalable (cf. 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. 237 ss n° 8.1 ss).

b) aa) 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 l'art. 8 al. 2 let. h disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 al. 1 let. h Cst.] ; Stephan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Berne 1994, p. 100). L'exécution de la déduction de l'impôt préalable exige, en particulier du point de vue de l'administration, des pièces justificatives qui permettent un contrôle rapide, simple et efficace de l'auto-taxation et qui excluent les abus. Concrétisant l'art. 8 al. 2 let. h disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. h Cst.), l'art. 29 al. 1 let. a OTVA prévoit dès lors que n'est en droit de déduire l'impôt préalable que celui qui peut confirmer par des justificatifs selon l'art. 28 al. 1 OTVA les montants qu'il a fait valoir. Pour être autorisé à déduire de son impôt sur le chiffre d'affaires « aval » l'impôt qui lui a été facturé par un autre assujetti, un assujetti doit donc pouvoir fournir des justificatifs qui contiennent le nom, l'adresse et le numéro d'immatriculation du fournisseur (art. 28 al. 1 let. a OTVA), le nom et l'adresse du destinataire (let. b) ainsi que la date ou la période de la livraison ou de la prestation de services (let. c). En outre, ces justificatifs doivent contenir une description du genre, de l'objet et de l'importance de la livraison ou de la prestation de services (let. d), ainsi que de la contre-prestation à payer à cet effet (let. e) et du montant de l'impôt dû, respectivement du taux d'imposition, dans le cas où la contre-prestation englobe l'impôt (let. f).

bb) Il découle d'une interprétation logique de l'art. 29 al. 1 OTVA que ne peut déduire l'impôt préalable que celui qui a la qualité de destinataire de la facture. Le droit de déduire n'est par exemple pas accordé à un assujetti si le destinataire cité dans la facture est un tiers, et ce même si l'assujetti a offert de prouver que c'est bien lui l'utilisateur du bien en question (ATF non publié du 31 mars 2003, en la cause G. [2A.406/2002], consid. 4.4, confirmant la décision de la Commission de céans du 17 juin 2002, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 67.125 consid. 3b/bb). D'un autre côté, la CRC a également confirmé que

si les conditions formelles sont certes remplies, mais qu'il est prouvé que les conditions matérielles ne le sont pas, l'AFC a le droit de refuser le droit à déduction, l'abus de droit n'étant ainsi pas protégé (cf. Pascal Mollard, La TVA : vers une théorie du chaos ?, in Festschrift SRK/Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 71-72, citant la décision précitée JAAC 67.125 consid. 3b/cc).

La Commission de recours estime toutefois nécessaire de préciser, vu la très grande importance accordée au respect des conditions formelles par l'administration et la jurisprudence du Tribunal fédéral (qui leur donne la préséance sur les éléments matériels), que la preuve de l'abus ou de l'erreur matérielle (quant au destinataire de la facture) doit être apportée par l'administration et qu'en l'absence de preuve claire, des conditions formelles respectées donnent droit à la déduction de l'impôt préalable. La préséance donnée au respect des conditions formelles est justifiée par le fait que l'AFC n'a pas les moyens ni le temps nécessaires pour vérifier les éléments matériels ouvrant éventuellement le droit à la déduction de l'impôt préalable. Cet argument est pertinent, aussi bien pour les éléments qui pourraient diminuer l'imposition que pour ceux qui pourraient l'augmenter. En conséquence, lorsque les conditions formelles de la déduction de l'impôt préalable sont réunies et en l'absence d'anomalie matérielle prouvée par l'AFC, le droit à déduction doit être accordé.

cc) La jurisprudence a considéré que les exigences précises s'appliquant aux pièces justificatives qui donnent droit à la déduction de l'impôt préalable sont adéquates et rentrent sans autre dans le cadre de la compétence octroyée au Conseil fédéral par l'art. 8 al. 1 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 Cst.) l'habilitant à fixer des dispositions d'exécution (pour de plus amples développements, voir JAAC 68.73 consid. 3a, 67.23 consid. 5b, 65.84 consid. 4b). En particulier, elles ne violent pas les principes fondamentaux et supérieurs de la TVA, tels que le principe du transfert de l'impôt, le principe de la généralité de l'impôt, le principe de la neutralité de l'impôt, le principe de l'imposition unique ou le principe du pays de destination (cf. à ce propos également TVA-Journal 4/98, p. 168, consid. 6a/aa et la décision non publiée de la Commission de recours du 22 octobre 1997, en la cause S. [SRK 1996-050], consid. 2c).

c) Etant donné qu'il s'agit dans le cadre de l'impôt préalable d'éléments de nature à diminuer l'impôt, c'est à l'assujetti qu'il revient de fournir la preuve conforme aux exigences de forme (cf. art. 29 al. 1 let. a en relation avec l'art. 28 al. 1 OTVA) de leur existence (Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 416). Certes, l'AFC doit respecter le principe de la neutralité de la TVA. Ceci ne peut cependant valoir que lorsque l'assujetti satisfait aux devoirs qui s'imposent à lui en vertu du principe de l'auto-taxation. Il reste ainsi à indiquer qu'il est loisible à l'assujetti, même au stade d'un recours auprès de la Commission de recours contre une estimation, d'amener, au moyen de pièces justificatives, la preuve de l'impôt préalable qui lui a été transféré. L'AFC doit, même sans requête expresse de l'assujetti, déduire de l'impôt sur le chiffre d'affaires « aval » estimé l'impôt préalable pour lequel elle dispose, au moment de l'estimation, des pièces justificatives nécessaires en vertu de l'art. 29 al. 1 let. a OTVA en relation avec l'art. 28 al. 1 OTVA. Elle n'est au contraire pas obligée de chercher les pièces justificatives relatives à l'impôt préalable. Il

incombe à l'assujetti, dans le cadre de son devoir de collaboration, de mettre à disposition les documents correspondants (Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 69, p. 532 s.). Une évaluation de l'impôt préalable est en principe exclue, aussi bien en cas d'estimation externe (cf. JAAC 66.97 consid. 4) qu'en cas d'estimation interne (JAAC 64.47 consid. 5b, traduit in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2000, 2^e partie, p. 343 ss). Les tribunaux civils sont compétents pour juger les contestations portant sur le transfert de l'impôt (art. 28 al. 6 OTVA ; cf. la décision précitée du 22 octobre 1997, consid. 2c/bb).

d) En cas de facturation formellement insuffisante, l'AFC dispose en pratique de formulaires officiels (formulaires 1310 [voir aussi 1550, à disposition sur le site internet de l'AFC]) appelés « Attestation du fournisseur de la prestation au bénéficiaire de la prestation afin de faire valoir la déduction ultérieure de l'impôt préalable, malgré une facturation formellement insuffisante » que les assujettis peuvent après coup faire remplir au fournisseur de la prestation en vue d'obtenir tout de même la déduction de l'impôt préalable. L'AFC n'autorise la production ultérieure d'attestations que si les défaillances formelles de la facture concernent des éléments non essentiels. Tel est le cas si font défaut le numéro d'immatriculation du prestataire, la date ou la période de livraison ou de la prestation de services, le genre, l'objet et l'importance de la livraison ou de la prestation de services, le taux de l'impôt ou le montant d'impôt en francs suisses pour les factures établies en monnaie étrangère. En revanche, les noms et adresses du prestataire et du destinataire, ainsi que la contre-prestation et le montant de l'impôt dû constituent des éléments essentiels auxquels il n'est pas question de suppléer par la présentation après coup d'attestations (ATF 131 II 188 consid. 3.3 et 191 consid. 7 ; décision non publiée de la Commission de céans du 14 juin 2002, en la cause S. [SRK 2001-049], consid. 2, partiellement confirmée par le Tribunal fédéral en date du 31 mars 2003). Il s'agit ainsi d'éviter les abus, par exemple qu'un tiers non destinataire de la prestation requière la déduction d'une charge préalable sur la base d'une facture qui ne lui était pas adressée ou qu'un assujetti prétende à la déduction d'un impôt dont le montant n'est pas déterminé (cf. admettant le principe de ces formulaires, ATF 131 II 188 consid. 3.3 ; JAAC 67.51 consid. 3c, 67.23 consid. 5d, 66.97 consid. 4d/dd ; aussi Mollard, Festschrift..., op. cit., p. 65).

3.- a) Comme déjà en matière d'IchA, la jurisprudence a déjà souligné l'importance fondamentale de la facture en matière de TVA et a considéré que celle-ci constitue un indice important, voire une présomption, qu'une opération TVA a eu lieu et qu'elle a été effectuée par l'auteur de la facture, agissant en principe en son nom (cf. JAAC 65.59 consid. 3d, relatif à des prestations de services ; décision non publiée de la Commission de recours du 13 décembre 2004, en la cause S. [CRC 2003-098], confirmée par ATF du 17 octobre 2005 [2A.65/2005], consid. 3c, mentionné in Revue fiscale 2006 p. 241 s. ; cf. aussi Jean-Marc Rivier / Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 220 s. ; Mollard, Festschrift..., op. cit., p.68 s, montrant comment, dans le système helvétique, la facture crée le stade TVA). Dans cette même optique, la facture constitue aussi une présomption du fait que le destinataire de la facture est le destinataire des opérations fournies, puisqu'elle permet en

principe à celui-ci d'obtenir la déduction de l'impôt préalable (sur l'importance de la facture, cf. encore ATF 131 II 190 consid. 5 ; ATF du 31 mai 2002, publié in Archives 72 p. 727 consid. 5a ; ATF non publié du 14 juillet 2005 [2A.642/2004], consid. 3.3).

b) Pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit d'abord de considérer les choses dans une perspective économique (ATF du 23 décembre 2002, mentionnés in Revue fiscale 2003 p. 542 s., consid. 3.2, et du 30 avril 2004, traduit in RDAF 2005, 2^e partie, p. 174, consid. 3.3). Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe seulement une valeur d'indice et ne peuvent à eux seuls justifier une classification ayant valeur générale (cf. ATF non publié du 28 avril 2005 [2A.202/2004], consid. 5.1 et les nombreuses références citées ; Kuhn/Spinnler, op. cit., p. 38 in fine et 41).

La doctrine nuance cette approche lorsqu'il s'agit de définir le destinataire d'une opération imposable (cf. aussi dans ce sens la réponse de l'AFC dans la présente cause, qui déclare que les critères de droit civil applicables aux actes juridiques donnant lieu à une opération imposable déploient leurs effets également du point de vue de la qualification de ces actes en droit fiscal, p. 5, en citant une décision judiciaire relative à l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct [AIFD], texte aujourd'hui abrogé). Ainsi Ivo P. Baumgartner estime que la question ne peut pas s'analyser selon des critères purement économiques (Commentaire de l'art. 38 LTVA, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. marg. 15, et les références à la doctrine allemande). Pour sa part, Daniel Riedo (Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 253) considère que le destinataire est généralement le mandant tel que déterminé par la relation contractuelle de droit civil à la base de l'échange. Selon Rivier/Rochat, le destinataire de la prestation se définit en principe d'après les règles contractuelles qui régissent l'opération ; c'est celui qui s'est fait promettre une prestation même si celle-ci entre finalement dans le patrimoine d'un tiers (op. cit., p. 88).

Cela étant, il convient de rappeler que la TVA ne frappe pas des rapports juridiques, mais bien des opérations économiques effectives. L'appréciation économique l'emporte dès lors sur l'analyse de droit civil. Dans le prolongement de cette réflexion, le Tribunal fédéral a même considéré qu'un lien juridique tel qu'un contrat entre les parties n'est donc pas nécessaire (arrêt du Tribunal fédéral du 30 avril 2004, traduit in RDAF 2005, 2^e partie, p. 174 s. consid. 3.3 renvoyant à l'arrêt du 23 décembre 2002, en la cause V. [2A.175/2002], consid. 3.2, qui se distancie clairement de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés européennes [CJCE]). Seul est déterminant le comportement de fait du fournisseur. Il est sans importance que ce dernier se trouve, ou non, dans un rapport obligatoire ou, si tel est le cas, qu'un tel rapport soit illicite, contraire à l'usage, annulable ou nul (ATF 126 II 249 consid. 4a).

Enfin, dans la mesure où l'organisation des relations économiques des parties concernées se trouve dans les limites légales, l'administration ne peut intervenir et doit en accepter les conséquences (cf. décision non publiée de la Commission de recours du 8 octobre 2002, en la

cause S. [CRC 2001-119], consid. 4b, confirmée par ATF du 26 mai 2004, in RDAF 2004, 2^e partie, p. 419 ss ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2^e éd., Bâle et Francfort-sur-le-Main 2002, § 4 note marg. 17 ; *a contrario* Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 65 p. 674 consid. 2d/bb, vol. 55 p. 72 consid. 4c).

4.- a) En l'espèce, il s'agit de déterminer qui est matériellement le destinataire des prestations facturées par A à la recourante. Si l'AFC peut prouver que la recourante n'est pas la destinataire des prestations litigieuses et que l'on est en présence d'abus, alors la recourante ne peut effectivement pas déduire l'impôt préalable grevant lesdites opérations. La preuve à apporter par l'AFC pour nier la qualité de destinataire doit être claire et nette, car c'est bien, comme on l'a vu, en droit de la TVA, la facture qui est l'indice déterminant de la livraison et ceci d'autant plus que les factures litigieuses en l'espèce sont établies conformément aux règles formelles posées par l'OTVA et la pratique de l'AFC.

L'AFC ne soutient par ailleurs aucunement que la recourante agirait comme représentante directe de B et que la facture lui serait adressée à ce titre. Dès lors, la facturation adressée à la recourante crée en principe clairement un stade TVA qui ne peut être négligé.

b) Sous l'angle du droit civil, il ressort du dossier que l'ordre d'effectuer les travaux sur l'avion a été donné par la société B (propriétaire de l'avion) à A à partir du 14 décembre 1998 déjà. Par convention du 15 janvier 1999, la recourante a pris à sa charge ces travaux de transformation. Les seuls indices d'une relation contractuelle entre la recourante et A sont les factures de A adressées à la recourante. L'analyse de droit civil peut constituer un indice, mais elle se révèle peu claire en l'occurrence. Il n'est pas nécessaire de l'approfondir dans la mesure où l'appréciation économique des faits permet d'apporter une réponse sans ambiguïté.

Sous l'angle économique, sont bénéficiaires des prestations de A aussi bien la recourante (locataire) que B (propriétaire). Un locataire peut très bien être destinataire d'une prestation de réparation, indépendamment de toute cession de contrat (cf. ATF du 14 novembre 2003 [2A.304/2003], consid. 3.3). En plus, en l'occurrence, les travaux de réparation et de transformation s'avéraient absolument indispensables pour que la recourante puisse utiliser l'avion selon ses désirs sur le territoire suisse. Le lien existant entre la recourante et les opérations concernées par les factures litigieuses est ainsi direct et évident.

L'AFC relève le fait que les acomptes ont été versés par la société B à A, avant la conclusion du contrat du 15 janvier 1999 avec la recourante. Quant aux versements reçus par A après la conclusion du contrat, ils ont également été apparemment effectués du moins en partie (toutes les pièces n'indiquant pas nommément le donneur d'ordre) par la société B, mais pour le compte de la recourante selon les affirmations de cette dernière (cf. la mention " avance en faveur de X " sur l'avis de crédit du 10 mai 1999, seul avis de crédit postérieur au 15 janvier 1999 portant le nom de B comme donneur d'ordre). La contre-prestation se compose de tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la

prestation de services ; dès lors peu importe de savoir si c'est la recourante ou B qui a acquitté les factures de A (d'autant plus si B a agi pour le compte de la recourante). Le droit à déduction ne s'en trouve aucunement affecté.

Il ressort ainsi d'une appréciation économique des faits énoncés ci-dessus que la recourante, destinataire des factures établies par A, a également reçu et bénéficié des travaux visés par les factures en cause.

c) L'AFC estime ne pas pouvoir adhérer à l'argumentation de la recourante, car cela impliquerait pour la recourante la possibilité de déduire l'impôt préalable aussi bien sur la prestation de location de l'avion que sur celle de sa transformation. Selon l'AFC en effet, la prise en charge des factures de A par la recourante constitue en fait la contre-prestation du locataire au loueur de l'avion pour la mise à disposition de l'avion. Cette crainte est mal fondée de l'avis de la Commission de recours. En effet, si la recourante souhaite déduire l'impôt préalable grevant une hypothétique prestation de location dont elle serait destinataire, encore faut-il pour ceci qu'elle dispose des factures y relatives. Or aucune location n'a été facturée par B à la recourante. L'AFC envisage ainsi l'hypothèse de factures fictives ne reposant sur aucun élément concret. Un tel raisonnement mené à son terme s'opposerait ainsi de manière générale à toute déduction d'impôt préalable, par crainte d'hypothétiques abus, solution qui est clairement insoutenable.

Le principe de la déduction de l'impôt préalable permettant à l'assujetti d'acquitter l'impôt sur sa seule prestation et évitant au consommateur final de supporter une taxe occulte constitue un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'ensemble de l'édifice de la TVA. La possibilité de déduire l'impôt préalable trouve sa justification dans le respect du principe – fondamental – de la neutralité de l'impôt (cf. décisions non publiées de la Commission de recours du 18 août 2004, en la cause D. [CRC 2003-024], consid. 3d/aa, du 25 mars 2002, en la cause P. [CRC 2000-135], consid. 4d, et du 31 octobre 2001, en la cause H. [CRC 2001-034], consid. 4d/dd). Tout ce qui porte atteinte au principe de la neutralité de l'impôt doit être interprété et appliqué restrictivement. Ainsi, en présence de factures formellement valables, ce principe ne peut être remis en question par crainte d'hypothétiques abus. L'AFC garde évidemment, comme déjà dit, le droit de refuser la déduction de l'impôt préalable, lorsque des factures abusives ou erronées quant au destinataire lui sont présentées dans des cas concrets. En l'espèce, cependant, aucune carence n'est démontrée, ni même alléguée. En outre, les conditions formelles de la déduction de l'impôt préalable sont réunies (voir cependant consid. 5 ci-après). Le droit à déduction de l'impôt préalable doit dès lors être accordé, d'autant plus qu'il ressort de l'analyse de la Commission de recours que les éléments matériels sont, sous l'angle économique, en accord avec les éléments formels (factures) en cause.

5.– Il reste encore à traiter la question de l'indication en francs suisses sur la facture du montant de l'impôt dû. L'AFC relève que les factures en cause ne mentionnent pas le montant de TVA en francs suisses, contrairement à l'exigence du ch. marg. 745 des Instructions 1997 de l'AFC à l'usage des assujettis TVA et n'ouvrent pas conséquent pas le droit à la déduction de

l'impôt préalable. La recourante pour sa part estime qu'il s'agit d'une simple exigence administrative, qui ne saurait se montrer plus restrictive que l'OTVA.

Selon l'art. 28 al. 1 OTVA, pour être autorisé à déduire de son impôt sur le chiffre d'affaires « aval » l'impôt qui lui a été facturé par un autre assujetti, un assujetti doit pouvoir fournir des justificatifs qui contiennent notamment le montant de l'impôt dû, respectivement du taux d'imposition, dans le cas où la contre-prestation englobe l'impôt (let. f). La loi ne définit pas plus précisément ce qu'il faut entendre par montant de l'impôt. L'AFC, qui a le droit et le devoir lorsque cela s'avère nécessaire d'interpréter la loi dans ses instructions, a considéré que si les factures sont établies en monnaie étrangère, le montant de l'impôt correspondant à la contre-prestation doit également apparaître en francs suisses (ch. marg. 745 des Instructions 1997). La Commission de recours considère que l'exigence du ch. marg. 745 des Instructions 1997 est couverte par la lettre f de l'art. 28 al. 1 OTVA.

Selon l'AFC, confirmée par le Tribunal fédéral, le montant de l'impôt dû constitue un élément essentiel auquel il n'est pas question de suppléer par la présentation après coup d'attestation 1310 ou 1550 (ATF 131 II 188 consid. 3.3 et 193 consid. 7.2). Dans sa réplique du 5 janvier 2005, l'AFC a par contre expliqué qu'en l'absence de mention de l'impôt en francs suisses sur les factures établies en monnaie étrangère, comme c'est le cas en l'espèce, l'assujetti pouvait se prévaloir de la possibilité de remplir le formulaire 1310, actuellement 1550.

6.– Au vu des considérations qui précèdent, dont il ressort que les conditions formelles de la déduction de l'impôt préalable sont réalisées en l'espèce, sous réserve d'un point pouvant être corrigé par le biais du formulaire 1310, respectivement 1550, le recours doit être admis au sens des considérants et la décision de l'AFC annulée. Le dossier doit être renvoyé à l'AFC, qui doit autoriser la production d'attestations 1310, respectivement 1550 par la recourante, et rendre une nouvelle décision sur cette base, en tenant compte des remarques formulées au considérant 4.

Compte tenu de l'issue du litige, les frais de procédure, qui s'élèvent à Fr. 7'000.--, 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 sera 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. 7'000.-- 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 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 X est admis au sens des considérants et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 14 décembre 2004 est annulée. Le dossier est renvoyé 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. 7'000.-- est remboursée à la recourante dès l'entrée en vigueur du présent prononcé.
3. Une indemnité à titre de dépens de Fr. 7'000.-- est accordée à la recourante, à la charge de l'Administration fédérale des contributions.
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