

L'Administration fédérale a inventé une notion étrangère au droit de la TVA!

Le dernier arrêt du Tribunal fédéral a désavoué l'Administration fédérale des contributions. Heureusement, sinon les conséquences auraient été très onéreuses.

JACQUES PITTET*

S'il est parfois des jurisprudences qui fâchent, en particulier dans le domaine de la fiscalité, il en est d'autres au contraire qui rassurent et qui démontrent que l'autorité fiscale erre aussi parfois! Tel est le cas du dernier arrêt rendu par le Tribunal fédéral (TF) en date du 9 août 2006 à l'occasion duquel celui-ci a désavoué la Division principale de la TVA de l'Administration fédérale des contributions (AFC). Cet arrêt de principe, que nous appellerons l'ATF FF Holding, était attendu par nombre de spécialistes TVA car une confirmation de la théorie développée par l'AFC aurait pu avoir d'onéreuses conséquences pour l'économie.

Déduction de l'impôt préalable refusée

La société X AG, contribuable TVA, souhaite transformer et agrandir son hôtel afin de le transformer en un luxueux hôtel de montagne («l'Hôtel»). A cet effet, son actionnaire majoritaire, la Fondation Z, par l'intermédiaire de sa société holding («FF Holding») lui met des fonds à disposition, sous la forme d'un

prêt de CHF 63 mios. Les travaux effectués dès 1997 génèrent un montant de TVA facturé par les maîtres d'état de CHF 4,2 mios que l'Hôtel déduit dans ses décomptes TVA au titre de l'impôt préalable.

A la suite d'un contrôle TVA en 2001, l'AFC émet notamment un décompte complémentaire de CHF 4,2 mios représentant l'entier du montant d'impôt préalable précité: cette reprise TVA est confirmée par décision sur réclamation en 2003.

L'argument de la rentabilité appropriée

Tout au long de la procédure contentieuse, l'AFC a soutenu que les montants mis à disposition de l'Hôtel par la FF Holding ne pouvaient être considérés comme un prêt: l'AFC a persisté à affirmer qu'il ressortait de l'analyse des documents remis par l'Hôtel (business plan sur huit ans, récapitulation des investissements, tableaux de comparaison chiffrés), que le prêt ne permettait pas d'obtenir une rentabilité appropriée (I), de maintenir le capital au regard des principes de l'économie d'entreprise (II) ni d'assurer un

rendement minimal par rapport aux moyennes de la branche (III). N'étant pas justifié par l'usage commercial, le prêt devait être qualifié de «don». Or, le «don» étant en relation directe avec des dépenses de construction et de transformation, il n'autorisait pas une déduction de l'impôt préalable. A l'appui de cette position, l'AFC invoquait sa notice n°23 «Contributions des actionnaires et des associés, contributions de tiers et contributions à des fins d'assainissement». Au terme du ch. 2.1.3 de cette pratique administrative, une contribution est justifiée par l'usage commercial lorsque des documents ou l'ensemble des circonstances (bilans, décisions et aperçus d'assainissement, comptes d'exploitation prévisionnels, plans financiers, etc.) permettent de présumer, au moment de l'octroi des contributions, qu'une entreprise peut atteindre une rentabilité appropriée en tenant compte des principes de l'économie d'entreprise et que les apports en capitaux et les contributions versées demeurent à disposition pour l'activité future et ne servent pas

seulement à l'absorption des pertes.

La Commission fédérale de recours en matière de contributions ayant donné gain de cause à l'Hôtel, l'AFC a porté la cause au TF: son recours de droit administratif a été pour l'essentiel rejeté. Dans son arrêt, le TF souligne qu'il n'existe, en matière de TVA, aucune information sur le traitement fiscal des apports d'un actionnaire à une société (libération du capital-actions, apports en nature, prestations à fonds perdu, abandon de créances, etc.) et que la qualification des apports des (futurs) actionnaires à une société est loin d'être univoque. Il est par contre notoire que les crédits, y compris les prêts, sont des opérations exclues du champ de l'impôt sans droit à déduction de l'impôt préalable.

Le premier enseignement de cet arrêt est qu'un financement par apports (fonds propres) ou par emprunt (prêt) bénéficie d'un traitement identique, sans conséquences TVA différentes. Deuxième enseignement: comme le prêt a permis des investissements qui sont en relation directe avec l'activité impo-

sable de l'Hôtel, la déduction de la TVA grevant lesdits investissements n'a pas à être réduite. Le prêt de l'actionnaire ne se transforme ainsi pas en don.

Quid enfin de la notion de «contribution d'actionnaire justifiée commercialement» et dont celle de «rentabilité appropriée» est un des éléments? Troisième enseignement: cette dernière notion n'a pas sa place en matière de TVA. Non seulement elle provoque une insécurité juridique pour le contribuable, en particulier lorsque l'AFC entend adapter son interprétation aux spécificités de chaque cas, mais elle est de plus en contradiction avec le système de l'auto-taxation sur lequel repose la TVA suisse: l'AFC a donc inventé une notion étrangère au droit de la TVA.

Un arrêt qui rassure

L'ATF FF Holding clarifie les (non-)conséquences TVA dans le choix du financement de l'entreprise. Si la position de l'AFC avait été entérinée par le TF, par quel moyen l'Hôtel aurait-il pu récupérer CHF 4,2 mios d'impôt préalable s'il avait dans le futur remboursé tout ou partie du prêt?

De plus, cet arrêt met à néant un pouvoir d'appréciation que l'AFC s'est arrogé et qui lui aurait permis de juger au cas par cas de la (future) rentabilité appropriée ou non d'un contribuable et d'en tirer des conséquences financières importantes par un refus de la déduction de l'impôt préalable: de nombreuses sociétés actuellement performantes mais qui ont connu des débuts difficiles et dont la pérennité n'était pas garantie n'auraient pas survécu à la pratique défendue par l'AFC.

Enfin, l'AFC va devoir revoir sa notice n°23: la notion de contribution justifiée par l'usage commercial telle que définie par l'AFC a d'emblée posé problème aux praticiens tant elle est demeurée une notion difficile à cerner. La nouvelle version de la notice n°23 devrait s'inspirer de l'esprit du Rapport du Conseil fédéral sur des améliorations de la TVA (10 ans de la TVA) de janvier 2005 ainsi que du Rapport Spori de mai 2006: un peu plus «wirtschaftsfreundlich» (on dirait «orienté business» en français).

*Avocat, spécialiste TVA
Ernst & Young SA