



Pierre-Marie Glauser, licencié en droit et ès sciences économiques HSG, avocat, Etude Oberson, Membre du centre de compétence TVA de la Chambre fiduciaire, Genève

Stipulation pour autrui et représentation en TVA

Leurs conséquences sur la récupération de l'impôt préalable dans le cadre des prestations de services

Il n'est pas rare que deux parties concluent un contrat selon lequel l'une d'elles s'engage à exécuter une obligation contractuelle envers une troisième personne. Cette relation, appelée stipulation pour autrui en droit civil, pose un certain nombre de questions en matière de TVA. Il faut en effet définir à qui la prestation est rendue et quelles seront les conséquences en matière de récupération d'impôt préalable. Cette question n'est pas purement dogmatique puisque beaucoup de sociétés, notamment des sociétés de services, se trouvent en situation de stipulation pour autrui. Cette question est étroitement liée à la problématique de la représentation en matière de TVA. L'article se penche sur cette problématique dans le cadre des prestations de services.

Introduction

Il n'est pas rare que deux personnes concluent un contrat selon lequel l'une d'elles s'engage à exécuter une obligation envers un tiers. Cette construction juridique, qualifiée en droit civil suisse de "stipulation pour autrui", pose un certain nombre de questions en matière de TVA. La partie qui, contractuellement, est en droit d'exiger l'exécution de l'obligation contractuelle (le stipulant) et à qui celle-ci est facturée en règle générale n'est pas identique à la personne à qui la prestation est fournie (le tiers). Dès lors, se pose la question de savoir à qui la prestation a été fournie en matière de TVA, à la personne à qui la prestation a été rendue effectivement (le tiers) ou à celle qui était en droit d'exiger qu'elle le soit (le stipulant)? Ceci est particulièrement important lorsque les deux parties sont dans des pays différents, puisque selon à qui le service est rendu, nous serons en présence d'une importation et/ou d'une exportation de services avec les conséquences correspondantes en matière de TVA. De plus, est ouverte la question de la déduction de l'impôt préalable afférent à la prestation de services. Cette question se pose dans de nombreux cas. Elle trouve, par exemple, une application directe dans un grand nombre de sociétés dites "de services", qui exercent des activités préparatoires en faveur d'autres sociétés du groupe auxquelles elles appartiennent. Ces sociétés sont nombreuses dans notre pays où elles bénéficient d'un mode de détermination de l'assiette fiscale en matière d'impôts directs avantageux consistant en la méthode dite du "cost+ 5%"[1]. Les sociétés de services ayant, par nature, un rôle souvent purement administratif, il arrive

fréquemment qu'elles coordonnent les efforts des sociétés du groupe ou fonctionnent comme centre administratif, requérant des prestations de services de tiers externes. Elles requièrent dans ce cas des fournisseurs de services externes qu'ils fournissent des prestations aux sociétés du groupe auxquelles elles appartiennent. L'on se trouve dans ce cas, dans une situation de stipulation pour autrui.

Afin d'appréhender les questions posées par cette situation triangulaire au niveau de la TVA nous rappellerons dans un premier temps les particularités de la stipulation pour autrui (1.). Puis, nous examinerons, au regard de la TVA, si la prestation doit être considérée, de point de vue d'une approche économique (applicable en matière d'interprétation de la TVA), comme fournie à celui qui commande la prestation de services ou à celui qui la reçoit (2.) et ceci, si les intervenants sont en Suisse (2.1) puis dans le cas de transactions transfrontalières (2.2). Nous nous pencherons ensuite sur la question de la représentation indirecte en TVA Suisse (3.1.) et européenne (3.2.) et son application dans le cas de la stipulation pour autrui (3.3.). Enfin, nous nous arrêterons sur la question de la récupération de l'impôt préalable (4.), particulièrement intéressante lorsque l'un des intervenants exerce également des activités hors champ de l'impôt (au sens de l'art. 14 OTVA).

Nous illustrerons notre propos à l'aide d'un exemple mettant en scène une société de services, constituée sous la forme d'une société anonyme suisse ("Stip SA", pour Stipulant SA). Le groupe auquel elle appartient est actif dans le domaine de la vente. Il a constitué "Stip SA" en Suisse pour qu'elle assure la "maintenance" des contrats entre les sociétés du groupe et les agents, qui sont tous des tiers indépendants du groupe (nous les appellerons "Pro SA", pour promettant SA). Ces agents ont pour mission de fournir des clients et des informations sur les marchés aux sociétés commerciales du groupe (que nous appellerons "Group Co"). "Stip SA" conclut avec les agents un contrat par lequel ces derniers s'engagent à apporter des clients et à fournir des conseils sur les marchés à "Group Co". Cependant, "Pro SA" facture "Stip SA". Les provisions payées par "Stip SA" à "Pro SA" sont immédiatement refacturées par "Stip SA" à "Group Co". "Stip SA" gère les contrats avec les agents ("Pro SA") et, en dédommagement de ces activités de services, elle facture à "Group Co" ses coûts "plus 5%".

1. Stipulation pour autrui en droit suisse

Le cas de figure où une personne s'engage contractuellement envers une autre à exécuter une obligation envers une tierce personne est qualifié, en droit civil, de stipulation pour autrui. L'article 112 CO prévoit à son alinéa 1 que "celui qui, agissant en son propre nom, a stipulé une obligation en faveur d'un tiers a le droit d'en exiger l'exécution au profit de ce tiers". Dans ce cas de figure, le promettant s'engage envers le stipulant à accomplir une obligation contractuelle en faveur d'un tiers. Du point de vue du droit civil, le stipulant n'est pas un représentant, mais agit en son propre nom, le tiers n'étant pas partie au contrat[2]. La relation contractuelle est entre le stipulant et le promettant. Le stipulant a une créance envers le promettant qui consiste en le droit d'exiger l'exécution au profit du tiers, mais pas à lui-même. Bien plus, le promettant n'a pas accompli son obligation contractuelle s'il exécute celle-ci envers le stipulant[3]. La stipulation pour autrui est résumée dans le schéma 1.

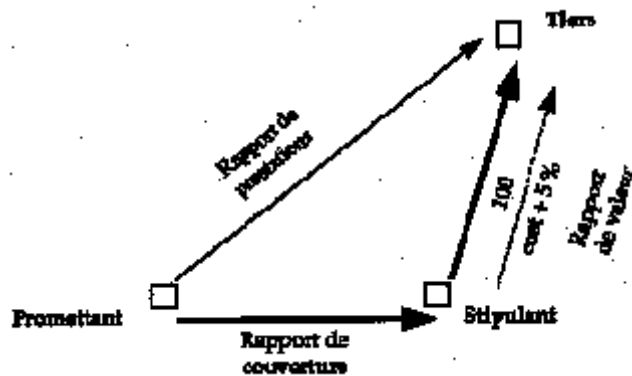


Schéma 1

L'on distingue deux types de stipulations pour autrui: (i) la stipulation pour autrui imparfaite (art. 112 al. 1 CO) qui n'accorde pas d'autre droit au tiers que celui de recevoir la prestation du promettant et ne lui confère aucune créance envers le promettant et (ii) la stipulation pour autrui parfaite (art. 112 al. 2 CO). Dans ce cas, le tiers devient également créancier du promettant. Une stipulation pour autrui est réputée parfaite lorsque la loi, une relation contractuelle ou l'usage en décide ainsi (art. 112 al. 2 CO).

Dans le cadre d'une stipulation pour autrui, la relation entre le stipulant et le promettant est désignée comme le "rapport de couverture" et peut consister en n'importe quelle relation juridique (mandat, don, etc...)[4]. Par "rapport de valeur", on désigne la relation entre le stipulant et le tiers qui peut également revêtir diverses formes juridiques[5]. Enfin, la relation entre le promettant et le tiers, appelée "rapport de prestation", est au centre de la stipulation pour autrui. C'est en effet là que réside la particularité de la prestation pour autrui, créant entre deux parties qui n'ont conclu aucune convention un lien juridique.

La contre-prestation pour la prestation du promettant est réglée dans le "rapport de couverture". La cause pour laquelle le stipulant s'engage dans ce "rapport de couverture" réside dans le "rapport de valeur". En principe, le tiers ne devra pas payer de contre-prestation directement au fournisseur de la prestation, celle-ci étant facturée par le promettant au stipulant dans le cadre du "rapport de couverture". De même, le stipulant trouve sa rémunération dans le cadre du "rapport de valeur" avec le tiers.

Au niveau de la TVA, il est indispensable de différencier clairement les diverses prestations et contre-prestations. Même si celles-ci peuvent être confondues dans une seule facture, pour la TVA, il s'agit de distinguer chaque prestation de services distincte. La question qui se pose est de savoir si, au niveau de la TVA, la prestation de services en relation avec le "rapport de prestation" sera considérée comme étant rendue directement du promettant au tiers ou si la TVA s'appliquera "à suivre les factures" et considérera donc que le service est rendu du promettant au stipulant et de celui-ci au tiers.

Dans l'exemple décrit ci-dessus, le "rapport de couverture" est la relation contractuelle entre "Stip SA" et "Pro SA", en l'espèce un mandat. Le "rapport de valeur" découle du contrat de services entre la société de services et les sociétés du groupe, c'est-à-dire entre "Stip SA" et "Group Co". Le "rapport de prestation" consiste en les services fournis par "Pro SA" à "Group Co". Deux services distincts sont en présence. Le premier réside dans le "rapport de valeur", c'est l'activité de service de "Stip SA" pour les sociétés de son groupe, pour "Group Co". La contre-prestation pour ce service est constituée par le paiement du "cost+5". L'autre service est celui rendu par "Pro SA" à "Group Co" et que nous avons qualifié ci-dessus de "rapport de

prestation". Conformément au "rapport de couverture", il sera facturé à "Stip SA", qui, à son tour le refacturera à "Group Co". Cette situation est illustrée dans le schéma 2.

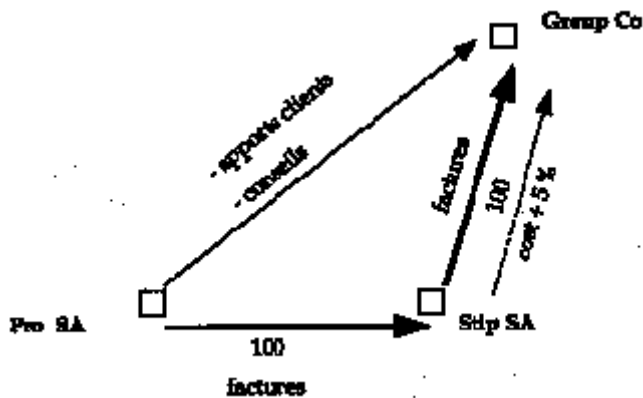


Schéma 2

2. Prestation du promettant au stipulant ou du promettant au tiers? Point de vue économique.

2.1 Situation si les trois parties sont en Suisse

2.1.1 Quelques définitions

Avant d'entrer dans le cur du sujet, nous souhaiterions préciser les termes suivants, particulièrement importants dans le cadre des livraisons de services:

- le prestataire: le prestataire est celui qui rend un service à un consommateur;
- le consommateur: le consommateur est celui qui consomme le service, c'est-à-dire la personne pour laquelle ce service est rendu;
- l'utilisateur: l'utilisateur est la personne qui bénéficie du service. En principe l'utilisateur et le consommateur sont identiques;
- le payeur: le payeur est la personne à laquelle le service est facturé. En principe, le payeur est la même personne que le consommateur et l'utilisateur, mais ceci n'est pas nécessairement le cas, en particulier dans le cadre d'une stipulation pour autrui, la personne facturée pour le service n'est pas la même que celle à qui le service est rendu.

2.1.2 Nature et interprétation économique de la TVA

L'une des caractéristiques fondamentales de la TVA est qu'il s'agit d'un impôt général sur la consommation, prélevé à tous les stades de la production et de la distribution[6]. La TVA doit frapper le consommateur final[7]. Il en découle que l'interprétation des règles de TVA doit être faite sur la base du résultat économique des prestations. C'est donc l'interprétation économique qui est la règle en matière de TVA[8].

D'ailleurs, tant la doctrine[9] que la jurisprudence[10] s'entendent pour dire que les termes et notions empruntés au droit civil doivent être interprétés de manière autonome et que les notions de droit civil ne sont pas applicables directement en TVA.

Selon la jurisprudence constante en Suisse, le droit communautaire de l'Union européenne doit être pris en considération pour l'interprétation de la TVA suisse[11]. Au sujet de l'interprétation économique de la TVA, la Cour de Justice des Communautés européennes ("CJCE") a jugé que la sixième directive européenne en matière de TVA soumet à l'impôt toutes activités économiques et que "les notions de livraisons de services et d'activités économiques aux fins de l'application de la sixième directive, doivent être appréciées de manière objective sur la base de la réalité économique de l'opération et indépendamment de la qualification juridique qu'elle peut recevoir dans les différents droits nationaux"[12].

2.1.3 Relations entre promettant et stipulant

Conformément à ce qui vient d'être exposé, nous sommes d'avis que la TVA devrait en principe imposer la relation entre le promettant et le tiers, la personne du payeur devant demeurer secondaire. Le service doit être considéré comme rendu directement au tiers et non pas au stipulant. C'est le "rapport de prestation" qui est imposé, l'objet de l'impôt n'étant pas la relation entre le prestataire et le payeur mais entre le prestataire et le consommateur de la prestation. La relation entre le promettant et le stipulant ne devrait donc jouer un rôle que comme base de calcul pour déterminer le montant de la TVA (art. 26 al. 1 et 2 OTVA). Les arguments suivants militent en faveur de ce point de vue:

- i. L'article 26 al. 1 OTVA précise que l'impôt se calcule sur la contre-prestation payée pour un service ou un bien. L'article 26 al. 2 OTVA définit la contre-prestation comme étant tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en échange de la prestation de service. Ainsi, la contre-prestation est également ce qu'un tiers paie en lieu et place de l'acquéreur d'un bien ou d'un service, en vue de l'extinction de sa créance[13].
- ii. En droit communautaire également, c'est la relation entre le prestataire et le consommateur d'un service qui est l'objet de l'impôt. Dans le cadre d'une affaire traitée par la CJCE, l'avocat général a déclaré: "il n'en demeure pas moins que le champ d'application de la TVA est limité en raison de sa nature d'impôt sur la consommation. Un commerçant doit fournir des biens ou des services en vue de leur consommation par des clients identifiables en échange d'un prix payé par ces derniers ou par des tiers"[14].

Dans une autre décision (la célèbre décision "Tolsma"), la CJCE jugea que, entre le consommateur et le prestataire, il était nécessaire d'avoir une relation contractuelle[15]. Ceci pourrait remettre en question le fait que la relation entre le prestataire et le payeur n'est pas déterminante pour définir à qui la prestation imposable a été fournie. En effet, si une relation contractuelle est nécessaire entre le prestataire et le consommateur, cela implique que ce dernier doit payer une contre-prestation. Cependant, cette prise de position de la CJCE a été très vigoureusement critiquée par la doctrine et la CRC a expressément précisé que ce point de la décision "Tolsma" n'était pas applicable en TVA suisse[16]. Dans la même décision "Tolsma", la CJCE précisa également qu'il devait y avoir un lien interne entre le service rendu et la contre-prestation. Selon la doctrine et la jurisprudence suisse, ce lien est toutefois économique[17]. De ce fait, si ce lien est "seulement" économique, rien n'empêche que la contre-prestation soit fournie par un tiers.

- iii. Cette indépendance de la facturation et de la prestation existait déjà sous l'ancien système de l'ICHA. Metzger écrit dans son manuel sur l'ICHA que "Auf den Grund, weshalb ein Dritter einen Zuschuss leistet, kommt nichts an. Hingegen muss der

Zuschuss in direktem Zusammenhang mit bestimmten Lieferungen stehen"[18]. Ce point de vue semble également partagé par l'administration fédérale des contributions, laquelle décrit dans la notice No13[19], le traitement TVA des services fournis aux filiales ou succursales suisses de compagnies étrangères. Dans cette situation, la notice No 13 prévoit que les services considérés comme utilisés ou exploités sur territoire suisse doivent être soumis à la TVA suisse, même si le fournisseur suisse facture sa prestation à une société à l'étranger. L'administration démontre clairement par cette pratique que la personne et la localisation du payeur ne doivent pas être prises en compte, mais que c'est bien la personne du consommateur qui est déterminante. D'ailleurs, "la condition du siège du preneur à l'étranger est appliquée par l'AFC de façon restrictive en ce sens que, pour être entièrement exonéré de TVA, il ne suffit pas que le service soit facturé à un tiers à l'étranger. Il faut encore qu'il soit effectivement et exclusivement fourni en faveur d'un destinataire hors de Suisse, le critère de la facturation n'étant pas décisif"[20].

Au cas où les intervenants à une stipulation pour autrui se trouvent dans des pays différents, se pose la question des importations et des exportations de prestations de services. Revenons donc sur la pratique de l'AFC en matière d'exportations et d'importations de prestations de services.

2.2 Transactions transfrontalières

L'importation de prestations de services est régie à l'article 9 OTVA. Un service est importé lorsque (i) le consommateur de ce service est en Suisse, (ii) le service est utilisé en Suisse et (iii) le consommateur est assujéti[21]; l'exportation de service est définie à l'article 15 al. 2 let. 1 OTVA lequel stipule qu'un service est exporté et donc imposé au taux 0% si (i) le consommateur du service est à l'étranger et (ii) le service est utilisé à l'étranger. Dans les deux cas (importation et exportation), le domicile du consommateur du service et le lieu d'utilisation du service sont les éléments centraux. Si la détermination du lieu de domicile du consommateur ne pose pas de problème particulier, la détermination du lieu d'utilisation est complexe.

La pratique de l'AFC à ce sujet a changé à maintes reprises. La pratique la plus récente est définie dans la notice No 13[22]. Afin que le système soit cohérent, l'AFC précise à juste titre que la détermination du "lieu de la prestation de services" en cas d'importation de services est la même qu'en cas d'exportation[23]. Inspirée de la pratique communautaire en matière de localisation de prestations de services[24], la notice No 13 définit le lieu d'utilisation d'une prestation de service en fonction de la nature de ce service. Ainsi, pour les services "immatériels", la notice No 13 préconise une présomption que le service est utilisé au lieu où le consommateur a son domicile[25]. De ce fait, en matière de services "immatériels", comme les services de consultants dans notre exemple, il y a une présomption que les deux conditions (i) et (ii) ci-dessus, c'est-à-dire le lieu de domicile du consommateur et le lieu d'utilisation sont remplies simultanément. Dans le cadre de la stipulation pour autrui, le consommateur du service lié au "rapport de prestation" ne saurait être le stipulant, puisque, par définition, le service est adressé au tiers qui doit seul en être considéré comme le consommateur. La présomption découlant de la pratique de l'AFC implique que le service lié au "rapport de couverture" est, en principe et jusqu'à preuve du contraire[26], utilisé par son consommateur, c'est-à-dire par le tiers.

Il découle de ce qui précède qu'en cas d'opérations transfrontalières également, le service devrait être considéré comme rendu directement du promettant au tiers. Ceci correspond à la réalité économique, élément d'interprétation central en matière de TVA et à la pratique de

l'AFC en matière de prestations de services transfrontalières, telle que définie dans la notice No 13.

Dans notre exemple, c'est en effet "Group Co", société commerciale, qui peut profiter de l'assistance commerciale des agents. "Stip SA", en tant que société de services, ne peut pas "consommer" les services d'un consultant puisqu'elle n'exerce aucune activité commerciale. D'ailleurs, l'exercice de telles activités compromettrait son statut de société de services au niveau des impôts directs. Ainsi, au cas où seule la société de services ("Stip SA") devait se trouver en Suisse, le principe énoncé ci-dessus impliquerait que les services rendus par les consultants ("Pro SA") à "Group Co" ne devraient pas être imposés au titre d'importation des prestations de services par "Stip SA", quand bien même ils sont facturés à cette dernière et que c'est elle qui est partie cocontractante à la convention sur la base de laquelle les services sont fournis.

Cependant, la question de la stipulation pour autrui doit également être examinée à la lumière de l'article 10 OTVA.

3. Représentation et stipulation pour autrui

3.1 Représentation directe et indirecte en TVA Suisse

Selon l'article 10 al. 1 OTVA, celui qui agit dans le cadre d'une livraison de biens ou d'une prestation de services au nom et pour le compte d'une personne qu'il représente est considéré, dans le cadre de cette opération, comme un simple intermédiaire. La représentation est dite directe, dès lors que le représentant agit au nom et pour le compte du représenté. Dans ce cas, l'intermédiaire est considéré comme transparent pour la TVA et la prestation imposable a lieu directement entre le tiers et le représenté.

Dans le cadre d'un représentant agissant pour le compte du représenté mais en son propre nom, la représentation est dite indirecte. Dans ce cas, l'article 10 al. 2 OTVA s'applique. La livraison de biens ou la prestation de services est réputée avoir lieu entre le représentant et le tiers, d'une part, et entre le représentant et le représenté, d'autre part. Ceci correspond à une fiction. En effet, économiquement, la prestation est rendue directement du tiers au représenté. La prestation au sens économique devrait donc être traitée comme tel par la TVA[27], comme nous l'avons vu ci-dessus. Toutefois, l'article 10 al. 2 OTVA adopte une autre approche et intègre le représentant dans la chaîne de production économique[28].

Pour admettre la représentation directe au sens de l'article 10 al. 1, l'OTVA requiert que le représentant agisse expressément au nom et pour le compte du représenté. Dans tous les autres cas, l'OTVA considère que l'on est en présence d'une représentation indirecte et adopte la fiction des deux livraisons: la première entre le véritable prestataire économique et le représentant et la seconde entre le représentant et le représenté, c'est-à-dire le consommateur économique de la prestation. La constitutionnalité de cette approche très formelle a été confirmée dans une récente décision de la CRC qui est entrée en force[29].

Cette nécessité d'agir expressément au nom d'un tiers existait déjà sous l'ancien régime de l'ICHA. L'une des raisons était le besoin pour celui qui délivrait un bien de connaître l'identité de celui à qui le bien était livré[30].

3.2 Représentation directe et indirecte en TVA communautaire

L'approche de l'OTVA correspond à celle adoptée par la sixième directive européenne en matière de TVA qui contient à son article 6 al. 4 une clause semblable à l'article 10 al. 2 OTVA.

Cette question fut d'ailleurs traitée par la Commission européenne dans une réponse à un député du parlement européen[31]. La question avait trait à une société qui engageait des consultants, payait leur facture mais agissait suivant les instructions et pour le compte de sa société mère. Le député demanda à la Commission s'il fallait considérer que le consommateur du service était la société qui avait engagé le consultant ou celle pour qui le service était rendu. La Commission répondit que, dans ce cas, l'article 6 al. 4 de la sixième directive devait s'appliquer et que "si ce preneur agit en son propre nom mais pour le compte et pour les besoins d'une autre entreprise, il doit être considéré comme rendant lui-même à cette dernière une prestation de même nature que celle qu'il a obtenue ...". Il en découle qu'en droit communautaire également, la fiction de la livraison entre le tiers et le représentant, puis entre le représentant et le représenté s'applique.

Qu'en est-il dans le cas de la stipulation pour autrui?

3.3 Représentation indirecte et stipulation pour autrui

La question qui se pose est donc de savoir si, dans le cas d'une stipulation pour autrui, les règles de la représentation en matière de TVA, en particulier de représentation indirecte, l'emportent sur l'approche économique décrite ci-dessus (2.). La TVA doit-elle imposer la prestation du promettant au tiers, comme nous l'avons dit ci-dessus ou doit-elle appliquer la règle de la représentation indirecte et imposer la prestation entre le promettant et le stipulant, d'une part, puis entre celui-ci et le tiers, d'autre part?

Dans le cas de notre exemple, l'approche économique implique une prestation entre "Pro SA" et "Group Co", alors que la représentation indirecte impliquerait l'imposition d'une prestation entre "Pro SA" et "Stip SA", d'une part, puis entre "Stip SA" et "Group Co", d'autre part.

Selon que l'on adopte une approche théorique ou pragmatique, cette question peut être résolue de deux manières différentes.

3.3.1 Approche théorique

Comme nous l'avons vu ci-dessus (1.), le promettant ne peut remplir son obligation contractuelle qu'en s'exécutant envers le tiers. Dans le cadre d'une stipulation pour autrui parfaite, ce dernier a même une créance envers le promettant. Il est donc manifeste que, du point de vue économique, la prestation est rendue directement au tiers. Comme nous l'avons vu (2.1.2.), la TVA frappe la consommation et c'est la livraison d'un bien ou la prestation de services au consommateur qui est imposée. Ceci correspond d'ailleurs à l'approche économique de mise en TVA. La TVA imposerait donc le "rapport de prestation".

Cette solution est aussi celle retenue par le droit allemand dans le cas de stipulation parfaite. Dans le cas d'une stipulation pour autrui parfaite, la TVA allemande considère que le bénéficiaire de la prestation est le tiers et ceci parce que le tiers a une créance envers le promettant. Par contre, dans le cadre d'une stipulation pour autrui imparfaite, le droit allemand, considère que le bénéficiaire de la prestation est le stipulant et non plus le tiers[32]. Cependant, précisons tout de suite que le droit allemand n'a pas encore intégré la règle stricte de l'article 6 al. 4 de la sixième directive sur la représentation indirecte[33].

Si cette approche nous paraît appropriée du point de vue théorique, elle comporte un problème important au niveau du remboursement de l'impôt préalable. Si la prestation est bien rendue directement au tiers, c'est en général le stipulant qui supporte la contre-prestation pour la prestation du promettant, conformément au "rapport de couverture". Il sera dès lors difficile pour le tiers de récupérer l'impôt préalable, puisqu'il n'aura aucun document pour ce faire. D'un autre côté, le stipulant s'acquitte de la contre-prestation pour un service qu'il n'a pas consommé. Le droit allemand résout ce problème en exigeant que les factures envoyées au

stipulant par le promettant mentionnent clairement que le service a été rendu au tiers[34]. En droit suisse, cette solution ne nous paraît pas praticable. En effet, l'article 29 al. 1 let. a OTVA précise clairement que l'impôt préalable récupérable est celui que d'autres assujettis ont facturé à celui qui demande la récupération. De ce fait, il semble peu probable que le tiers puisse demander la récupération de l'impôt préalable facturé au stipulant par le promettant.

3.3.2 Approche pragmatique et formelle (représentation indirecte)

L'autre approche pour résoudre la question de la stipulation pour autrui est plus pragmatique. Comme nous l'avons vu, le promettant et le tiers ne sont pas liés par une relation contractuelle. Cependant, le promettant est tenu d'accomplir une prestation envers le tiers. Dans le cadre d'une stipulation pour autrui parfaite, le tiers a même une créance envers le promettant. Si le promettant a une obligation envers le tiers mais n'a pas conclu de contrat avec ce dernier, c'est que quelqu'un l'a fait à sa place et pour lui. De ce fait, force est de constater que le stipulant a agit pour le compte du tiers, mais en son propre nom. Les conditions de la représentation indirecte sont réunies et l'article 10 al. 2 OTVA s'applique. Il y a fiction de la prestation du promettant au stipulant et du stipulant au tiers. Dans ce cas, au niveau de la TVA, le "rapport de prestation" est ignoré et c'est le "rapport de couverture" qui est l'objet de l'impôt.

A notre sens, c'est l'approche pragmatique et formelle qui sera retenue par l'administration. En effet, le texte même de l'article 10 al. 2 OTVA semble vouloir englober dans la notion de représentation indirecte toutes les situations où une personne agit pour le compte d'une autre et qui ne remplissent pas les critères très formels de l'article 10 al. 1 OTVA. Dans le cas de la stipulation pour autrui, s'il est vrai que le stipulant agit en son propre nom et pour le compte du tiers, la prestation est, nous l'avons vu, rendue directement du promettant au tiers. Ceci ne correspond pas à la représentation indirecte typique, comme par exemple la commission, où le représentant reçoit un objet en son nom et pour le compte du commettant à qui il le remet par la suite.

Cependant, tant la pratique de l'AFC que la jurisprudence récente de la CRC en matière de représentation semblent vouloir maintenir l'approche très formelle adoptée dans l'article 10 al. 1 OTVA[35]. Ainsi, le stipulant agissant pour le compte du tiers, et ne remplissant pas les critères stricts pour la représentation directe, sera considéré comme un représentant indirect.

Dans notre exemple, il faudra donc considérer que les services des consultants ("Pro SA") sont rendus à "Stip SA". Au cas où "Stip SA" se trouverait en Suisse et "Pro SA" à l'étranger, il y aurait donc importation de prestations de services (art. 9 OTVA). La fiction créée par l'article 10 al. 2 OTVA implique que le service est livré ensuite par "Stip SA" à "Group Co". Cette prestation de service serait imposée au taux 0% si "Group Co" se trouvait à l'étranger.

La livraison de "Pro SA" à "Stip SA" implique une charge TVA. La question qui reste à examiner est la question de la récupération de cette TVA en amont (ou "input VAT"). En effet, cet impôt serait-il récupérable si "Stip SA", en plus de ces activités préparatoires pour les sociétés du groupe exerçait aussi des activités de financement et recevait de ce fait des montants importants d'intérêts, c'est-à-dire en cas de double affectation?

3.4 Conséquences au niveau du remboursement de l'impôt préalable

L'approche pragmatique ci-dessus basée sur l'article 10 al. 2 OTVA a une importance considérable sur la question de la récupération de l'impôt préalable en cas de double affectation.

L'article 32 OTVA précise que si l'assujetti utilise des prestations de services aussi bien à des fins donnant droit à la déduction de l'impôt préalable qu'à d'autres fins, la déduction de l'impôt

préalable doit être réduite proportionnellement à l'utilisation. Dans ce cas, on parle de double affectation. Une même prestation de services (ou un même bien) sert à la fois deux activités différentes. Par contre, même dans le cas où un contribuable exerce plusieurs activités, dont certaines ne donnant pas droit au remboursement de l'impôt préalable, si les biens ou les services grevés d'impôt préalable peuvent être précisément mis en relation avec une activité ouvrant le droit au remboursement, c'est-à-dire soumise à TVA, l'impôt préalable afférent à cette activité sera remboursé[36].

En cas d'application de l'article 10 al. 2 OTVA, la fiction créée par le traitement TVA de la représentation indirecte implique la présence de deux prestations:

- la première prestation du prestataire (économique) de service (le promettant) au représentant indirect (le stipulant) et
- la seconde prestation du stipulant au consommateur (économique) du service (le tiers).

De ce fait, la TVA grevant à la première prestation peut directement être mise en relation avec celle liée à la seconde prestation. L'impôt préalable lié à la première prestation est indissociable de la seconde prestation. En effet, il s'agit d'une seule et même prestation (celle économiquement rendue par le promettant au tiers), séparée en deux prestations distinctes par la fiction de l'article 10 al. 2 OTVA. Si la première prestation est imposée et donc grevée d'impôt préalable auprès du stipulant, la seconde prestation représente aussi une prestations imposable donnant droit au remboursement de l'impôt préalable, puisque la première et la seconde prestations sont identiques. L'impôt préalable peut être imputé à une activité donnant droit au remboursement et sera remboursable entièrement. Ceci se vérifiera également si d'autres activités du représentant indirect (du stipulant) n'ouvrent pas le droit au remboursement.

Dans notre exemple, l'application de l'article 10 al. 2 OTVA à la stipulation pour autrui entre "Pro SA" - "Stip SA" - "Group Co" ne devrait résulter en aucune charge effective au niveau TVA pour "Stip SA". En effet, la TVA facturée par "Pro SA" à "Stip SA" (ou à payer en cas d'importation de prestations de services) sera entièrement récupérable, puisque "Stip SA" facturera à son tour la TVA à "Group Co" (éventuellement au taux 0% en cas d'exportation).

Bien sûr, "Stip SA" facturera également de la TVA pour ses activités de société de services (cost+5%). Ce service peut être facturé conjointement ou séparément de la facturation de la seconde prestation, c'est-à-dire de la prestation du représentant indirecte au représenté. Dans tous les cas, il s'agit de deux prestations indépendantes dont le traitement TVA est distinct pour chacune d'elle.

4. Conclusion

Dans le cas d'une stipulation pour autrui, la prestation du promettant au tiers ("rapport de prestation") est économiquement rendue directement au tiers, même si la contre-prestation pour ce service est payée par le stipulant. La nature de la TVA ainsi qu'une interprétation économique des prestations, devraient nous amener à considérer que l'objet de l'impôt est le service rendu du promettant au tiers. En cas de transactions transfrontalières, ceci peut revêtir une importance toute particulière. En effet, si le promettant et le stipulant sont en Suisse, mais le tiers à l'étranger, par exemple, le promettant pourrait appliquer le taux 0% à sa prestation de service.

Cependant, cette approche théorique trouve ses limites dans la question du remboursement de l'impôt préalable. De plus, l'article 10 al. 2 OTVA (représentation indirecte) peut s'appliquer à la stipulation pour autrui, le stipulant agissant pour le tiers mais en son propre nom. Cet article crée la fiction que la prestation économiquement rendue directement du promettant au tiers est

divisée en deux prestations séparées, l'une du promettant au stipulant et l'autre du stipulant au tiers.

Au niveau de la récupération de l'impôt préalable, cette fiction permet au stipulant de récupérer la totalité de l'impôt préalable lié au "rapport de prestation" de la stipulation pour autrui et cela indépendamment d'un éventuel pro rata lié à des activités ne donnant pas droit à la récupération.

Notes

L'auteur adresse ses plus sincères remerciements à Me Nicolas Buchel et à Me Xavier Oberson pour leur lecture critique du manuscrit de cet article et pour leurs précieux conseils.

1. Voir à ce sujet la lettre circulaire de l'AFC du 17 septembre 1997, in Archives 66, 300.
2. Cf. Gauch/Schluep, Schweizerisches Obligationenrecht, Band II, Zürich 1995, p. 377.
3. Cf. Gauch/Schluep, op. cit., Band II, Zürich 1995, p. 381.
4. Guhl, Koller, Druey, Das schweizerische Obligationenrecht, Zürich 1995, p. 165; Gauch/Schluep op.c it., p. 378.
5. Guhl, Koller, Druey, op. cit., p. 165; Gauch/Schluep, op. cit., p. 378.
6. Xavier Oberson, Les principes directs et constitutionnels régissant la taxe sur la valeur ajoutée, in: RDAF, 2è partie, droit fiscal, 1997/1, p. 36.
7. Jean-Marc Rivier, L'interprétation des règles de droit qui régissent la taxe à la valeur ajoutée, Archives 63, 357.
8. Jean-Marc Rivier, op. cit., Archives 63, 363.
9. Jean-Marc Rivier, op. cit., Archives 63, 363.
10. Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions ("CRC") du 9 avril 1998, SRK 1996-052, Consid. 7 a, décision non encore publiée.
11. ATF 124 II 203s.; Jugement du Tribunal Fédéral du 10 juin 1998, in: Steuerrevue Nr. 9/1998, p. 529; Décision de la CRC du 9 avril 1998, SRK 1996-052, Consid. 2 b.
12. Recours introduit le 21 octobre 1997 par Commission des Communautés européennes contre Irlande, affaire C-358/97, in Journal Officiel des Communautés européennes ("JOCE"), 20 décembre 1997.
13. Administration fédérale des contributions, Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA, N. 353.
14. Conclusions de l'avocat général, point 27, in: Affaire C-215/94 Jürgen Mohr c/Finanzamt Bad Segeberg, in Rec. 1996-1/2.
15. Arrêt de la CJCE dans l'affaire C-16/93 Tolsma c/Inspecteur der Omzetbelasting, in Rec. 1994-3.
16. Décision de la CRC du 24 avril 1997, SRK 41/96, Consid. 4 a, non encore publié.
17. Camenzind/Honauer, Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer (MWST), Bern 1995, p. 214; décision de la CRC datée du 24 avril 1997, SRK 41/96, Consid. 4 a.
18. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri 1992, p. 242.
19. Notice No 13 concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger du 31 janvier 1997 ("Notice No 13").
20. Pierre-Alain Guillaume, TVA et management fees, in: L'Expert-comptable suisse, 11/1996, p. 976.
21. C'est-à-dire importe pour plus de CHF 10000 par année de services imposables (art. 18 OTVA).
22. Notice No 13 concernant l'exonération de certaines prestations de services fournies à l'étranger ou acquises de l'étranger du 31 janvier 1997 ("Notice No 13").
23. Notice No 13, point 9, p. 8.

24. Voir à ce sujet, Nicolas Buchel, L'établissement stable en matière de TVA, in: RDAF, 2ème partie, droit fiscal, 1997/1, p. 116ss.
25. Notice No 13, point 2c, p. 3s.; Xavier Oberson, Questions controversées en matière d'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux exportations de prestations de services, in: Archives 64, 436.
26. Il s'agit en effet d'une présomption et l'AFC est en droit de la remettre en question.
27. Voir à ce sujet: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Köln, 1997, Anm. 257 zu 3.
28. Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, op. cit., Anm. 257 zu 3; décision de la CRC du 9 avril 1998, SRK-1996-052, Consid. 3a.
29. Décision de la CRC du 9 avril 1998, SRK-1996-052, Consid. 5c.
30. Metzger, op. cit., p. 162.
31. Question écrite No 882/78 de M. Cointat à la Commission des Communautés européennes, 13 décembre 1978, in JOCE 12.3.1979.
32. Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, op. cit., Anm. 68 zu 1.
33. Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, op. cit., Anm. 100 zu 1.
34. Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, op. cit., Anm. 68 zu 1.
35. Décision de la CRC du 9 avril 1998, SRK-1996-052, Consid. 6; Décision de la CRC du 18 mai 1998, SRK 014-1997, Consid. 7c.
36. Notice 24 relative à la simplification de la correction de l'impôt préalable en cas de chiffres d'affaires exclus du champ de l'impôt provenant d'activités accessoires, du 15 décembre 1995, point 3.1., p. 2.