



Cour I  
A-4980/2022

## Arrêt du 11 juin 2024

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Keita Mutombo, Jürg Steiger, juges,  
Lorianne Bovey, greffière.

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
c/o D. \_\_\_\_\_ SA,  
représenté par  
Maîtres Pierre-Marie Glauser et  
Anne Tissot Benedetto,  
Oberson Abels SA,  
recourant,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**  
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,  
autorité inférieure.

Objet

TVA (1<sup>er</sup> trimestre 2014 au 4<sup>e</sup> trimestre 2017), traitement TVA  
de prestations de services fournies en Suisse et (dans le  
pays X) ; réduction de la déduction de l'impôt préalable.

**Faits :****A.**

A.\_\_\_\_\_ (ci-après : A.\_\_\_\_\_ ou l'assujetti) se compose de B.\_\_\_\_\_ SA, dont l'inscription au registre du commerce date du \*\*\*, de C.\_\_\_\_\_ SA, laquelle est inscrite dans ce registre depuis le \*\*\* et de D.\_\_\_\_\_ SA, dont l'inscription au dit registre remonte également au \*\*\*. A.\_\_\_\_\_ est immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) en qualité d'assujetti au sens de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) et est identifié sous le numéro TVA \*\*\*. Il est assujetti à la TVA depuis le \*\*\*.

**B.**

**B.a** Entre le 4 et le 7 février 2019, l'AFC procéda à un contrôle de A.\_\_\_\_\_ portant sur les périodes fiscales correspondant aux années 2014 à 2017. A cette occasion, elle effectua notamment des reprises de TVA concernant les recettes rétrocédées par E.F.\_\_\_\_\_ à l'assujetti et décomptées par ce dernier en tant que chiffre d'affaires réalisé à l'étranger. L'AFC opéra également une réduction de la déduction de l'impôt préalable en raison de contributions financières versées par G.\_\_\_\_\_ ainsi que H.\_\_\_\_\_ et I.\_\_\_\_\_ (des collectivités publiques du pays X) à A.\_\_\_\_\_.

**B.b** Par courrier du 18 avril 2019, l'assujetti contesta les reprises de TVA ainsi que la réduction de la déduction de l'impôt préalable précitées.

**C.**

**C.a** Par acte du 4 juin 2019, l'autorité inférieure adressa une notification d'estimation n° \*\*\* à A.\_\_\_\_\_, arrêtant la créance fiscale à \*\*\* fr. (\*\* fr. en 2014, \*\*\* fr. en 2015, \*\*\* fr. en 2016 et \*\*\* fr. en 2017) et le montant de la correction de l'impôt en sa faveur à \*\*\* fr. (\*\* fr. en 2014, \*\*\* fr. en 2015, \*\*\* fr. en 2016 et \*\*\* fr. en 2017) pour les périodes fiscales contrôlées.

**C.b** Par courrier du 2 décembre 2019, l'assujetti informa l'AFC qu'il s'était acquitté de la somme de \*\*\* fr. fixée dans la notification d'estimation, sous réserve expresse de l'issue du litige – inconnue à cette date –, dans le but d'interrompre le cours des intérêts moratoires, soulignant qu'il continuerait, jusqu'à droit connu sur le fond du litige, à décompter la TVA en se fondant sur le traitement qu'il estime juste, sans se conformer aux recommandations de l'autorité inférieure.

**C.c** Par correspondance du 28 février 2020, A.\_\_\_\_\_ contesta le traitement TVA des recettes versées par E.F.\_\_\_\_\_ (chiffre 1 de la notification d'estimation) et la réduction de la déduction de l'impôt préalable en lien avec les contributions financières de collectivités publiques (du pays X) (chiffre 5 de la notification d'estimation).

**D.**

**D.a** Par décision du 17 mai 2021, l'AFC confirma la créance fiscale arrêtée dans la notification d'estimation du 4 juin 2019 et retint que l'assujetti s'était acquitté à bon droit du montant de \*\*\* fr. pour les périodes fiscales correspondant aux années 2014 à 2017, ajoutant que ce dernier devait encore payer un intérêt moratoire dès le 17 juin 2016 s'agissant des dites périodes fiscales.

**D.b** Par acte du 16 juin 2021, A.\_\_\_\_\_ forma réclamation contre la décision du 17 mai 2021, concluant à l'annulation de cette décision et, par conséquent, à l'annulation des chiffres 1 et 5 de la notification d'estimation, à la rectification de la notification d'estimation et au remboursement de la somme de \*\*\* fr. versée sous réserve.

**D.c** Par décision sur réclamation du 29 septembre 2022, l'autorité inférieure confirma la créance fiscale d'un montant de \*\*\* fr. et la correction de l'impôt en sa faveur à hauteur de \*\*\* fr. pour les périodes fiscales correspondant aux années 2014 à 2017 plus intérêt moratoire à compter du 17 juin 2016.

**E.**

**E.a** Par acte du 31 octobre 2022, A.\_\_\_\_\_ (ci-après également : le recourant) a interjeté recours par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou la Cour de céans), sollicitant à titre préalable la production par l'AFC de son courrier adressé le \*\*\* à J.\_\_\_\_\_ ou tout autre document que posséderait l'autorité inférieure en lien avec la simplification de sa pratique concernant les prestations de transport de passagers dans les villes frontalières de Suisse. Sur le fond, le recourant conclut, avec suite de frais judiciaires et dépens, à ce que le recours soit admis, à ce que la décision sur réclamation soit réformée en ce sens que la créance fiscale arrêtée au considérant 6 de la décision attaquée soit annulée, respectivement que la décision litigieuse soit corrigée en ce sens que l'AFC doive s'acquitter d'une somme de \*\*\* fr. au moins en sa faveur et qu'aucun intérêt moratoire ne soit dû. Le recourant requiert également le remboursement du montant de \*\*\* fr. versé sous réserve par ses soins à l'autorité inférieure, respectivement le remboursement de tout autre

montant après la correction des chiffres 1 et 5 de la notification d'estimation.

**E.b** Par acte du 14 décembre 2022, l'AFC a transmis sa réponse, concluant, avec suite de frais, à ce que le recours soit rejeté.

**E.c** Par acte du 7 mars 2023, le recourant a répliqué, confirmant ses conclusions formulées dans son recours et concluant en outre à ce que les reprises litigieuses – chiffres 1 et 5 de la notification d'estimation – d'un montant total de \*\*\* fr. (\*\* fr. \*\*\* – \*\*\* fr. \*\*\* + \*\*\* fr. \*\*\*) soient annulées.

**E.d** Par correspondance du 16 mars 2023, l'autorité inférieure a renoncé à présenter des observations, maintenant ses motifs et conclusions formulés dans sa décision sur réclamation et sa réponse.

## **F.**

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que nécessaire, dans les considérants en droit ci-après.

## **Droit :**

### **1.**

#### **1.1**

**1.1.1** En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de cette loi, le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral, conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

**1.1.2** Aux termes de l'art. 50 al. 1 PA, le recours doit être déposé dans les trente jours qui suivent la notification de la décision. A teneur de l'art. 20 al. 2 PA, le délai compté par jours commence à courir le lendemain de l'événement qui le déclenche. Lorsque le délai échoit un samedi, un

dimanche ou un jour férié selon le droit fédéral ou cantonal, son terme est reporté au premier jour ouvrable qui suit (art. 20 al. 3 1<sup>re</sup> phr. PA).

## **1.2**

**1.2.1** En l'espèce, la décision attaquée est datée du 29 septembre 2022 et a été notifiée par courrier A+ au recourant le 30 septembre 2022. Formé le lundi 31 octobre 2022, le recours a été interjeté en temps utile.

**1.2.2** Eu égard à l'art. 48 al. 1 PA, le Tribunal de céans constate que le recourant a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure et est spécialement atteint par la décision attaquée, dès lors que l'AFC lui réclame un montant de \*\*\* fr. à titre de correction de l'impôt, plus intérêt moratoire, étant précisé que l'autorité inférieure considère que cette somme, déjà versée par le recourant sous réserve de l'issue du litige, aurait été acquittée à bon droit. La Cour de céans retient également que le recourant a un intérêt digne de protection à l'annulation de la décision. En effet, en cas d'admission de son recours, le recourant ne serait pas débiteur du montant de \*\*\* fr. envers l'AFC.

**1.2.3** Pour le reste, le recours répond aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA).

**1.2.4** Au vu de ce qui précède, le recours est recevable.

## **2.**

**2.1** La LTVA et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Le 1<sup>er</sup> janvier 2018, la révision partielle de la LTVA du 30 septembre 2016 (RO 2017 3575) est entrée en vigueur. Dès lors que le présent litige porte sur les périodes fiscales 2014 à 2017, la LTVA et l'OTVA, dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017, sont seules applicables à la présente procédure (art. 112 et 113 LTVA).

**2.2** Dans la mesure où il est fait référence ci-après à la jurisprudence relative à l'ancienne loi du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300) ou à l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aOTVA, RO 1994 1464), la raison en est que les dispositions légales n'ont pas matériellement changé et que la jurisprudence peut être reprise dans le contexte de la nouvelle LTVA applicable à partir de 2010.

**2.3** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou

incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 8<sup>e</sup> éd. 2020, n° 1146 ss p. 254 s. ; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3<sup>e</sup> éd. 2022, n° 2.149 p. 101). Le Tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3<sup>e</sup> éd. 2011, sous-chap. 2.2.6.5 p. 300).

**2.4** La procédure est régie par la maxime inquisitoire, c'est-à-dire que le Tribunal définit les faits d'office et librement (cf. art. 12 PA, applicable en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA). La maxime inquisitoire impose également au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition (cf. arrêts du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 3.2, A-1706/2021 du 6 septembre 2022 consid. 2.2 et A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 2.2). La procédure administrative est régie par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA ; voir aussi l'art. 81 al. 3 LTVA ; cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-4848/2021 du 1<sup>er</sup> avril 2022 consid. 2.2.1, A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 2.2 et A-2176/2020 du 20 janvier 2021 consid. 2.2.1 ; ALFRED KÖLZ et al., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3<sup>e</sup> éd. 2013, n° 151 ss p. 52 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 298 s. ; RENÉ RHINOW et al., Öffentliches Prozessrecht, 4<sup>e</sup> éd. 2021, n° 330 p. 126 et n° 1001 p. 313 ; cf. aussi BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, 2<sup>e</sup> éd. 2015, p. 240 s.), qui vaut également devant le Tribunal administratif fédéral (art. 37 LTAF).

**2.5** La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). Par conséquent, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2, 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ et al., op. cit., n° 1135 s. p. 398).

### **3.**

**3.1** Le présent litige porte sur deux problématiques. La première concerne la facturation de la TVA suisse sur des prestations de services vendues en Suisse mais pouvant être fournies en Suisse et (dans le pays X). La

seconde a trait à la réduction de la déduction de l'impôt préalable. Avant de traiter ces deux questions, on exposera les aspects de la TVA essentiels à la résolution du litige.

## **3.2**

### **3.2.1**

**3.2.1.1** Conformément à l'art. 130 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), la Confédération peut percevoir une TVA sur les livraisons de biens et les prestations de services, y compris les prestations à soi-même, ainsi que sur les importations. En se fondant sur cette disposition, l'art. 1 al. 1 1<sup>re</sup> phr. LTVA prévoit que la Confédération perçoit, à chaque stade du processus de production et de distribution, un impôt général sur la consommation (taxe sur la valeur ajoutée). La TVA a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse (art. 1 al. 1 2<sup>e</sup> phr. LTVA). Pour des motifs de praticabilité, la perception de la TVA n'intervient pas auprès des acquéreurs de prestations, qui sont les réels destinataires de la TVA, mais auprès des fournisseurs de prestations (cf. ATF 142 II 488 consid. 2.2.2, 141 II 199 consid. 4.1 et 140 II 495 consid. 2.2.1).

**3.2.1.2** Sont soumises à la TVA les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse, pour autant que la loi n'exclue pas leur imposition (cf. art. 1 al. 2 let. a et art. 18 al. 1 LTVA). Une transaction est effectuée à titre onéreux s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation entre un ou plusieurs prestataires, dont l'un au moins est assujetti à la TVA, et un ou plusieurs bénéficiaires (cf. ATF 138 II 239 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-2093/2022 du 9 février 2024 consid. 4.1 et A-1307/2022 du 14 février 2023 consid. 2.3).

**3.2.1.3** La notion de prestation est un terme générique qui recouvre tant les livraisons (cf. art. 3 let. d LTVA) que les prestations de services (cf. art. 3 let. e LTVA). Une prestation est en particulier le fait d'accorder à un tiers un avantage économique consommable dans l'attente d'une contre-prestation (cf. art. 3 let. c LTVA). Constitue également une prestation celle qui est fournie en vertu de la loi ou sur réquisition d'une autorité (cf. art. 3 let. c LTVA).

**3.2.1.4** La contre-prestation sert de base au calcul de l'impôt (dimension quantitative ; cf. art. 24 al. 1 LTVA). Elle est définie à l'art. 3 let. f LTVA comme la « valeur patrimoniale que le destinataire, ou un tiers à sa place, remet en contrepartie d'une prestation » (dimension qualitative; cf. arrêt du TF 2C\_307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 5.3). Savoir si le montant

perçu par l'assujetti a le caractère d'une contre-prestation est une question qu'il faut examiner du point de vue du destinataire de la prestation, ce qui correspond à la conception de la TVA comme impôt de consommation (ATF 149 II 290 consid. 2.2.2 et 142 II 488 consid. 2.2.1 ; arrêt du TF 2C\_100/2016 du 9 août 2016 consid. 3.1). En définitive, il faut vérifier si la dépense est effectuée par le destinataire en vue d'obtenir la prestation du fournisseur (cf. Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA [ci-après : Message LTVA], FF 2008 6277, 6331 s. ; ATF 149 II 255 consid. 2.2.1 ; arrêts du TF 2C\_585/2017 du 6 février 2019 consid. 3.2 et 2C\_307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-534/2022 du 6 novembre 2023 consid. 5.2 et A-617/2022 du 8 décembre 2022 consid. 4.3.1 ; FELIX GEIGER, in : Geiger/Schluckebier [éd.], Kommentar MWSTG, Schweizerische Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2<sup>e</sup> éd. 2019 [ci-après : MWSTG-Kommentar], art. 24 n° 1 p. 346). La contre-prestation est ainsi un élément constitutif de l'opération imposable, au même titre que l'échange entre prestation et contre-prestation (cf. ATF 149 II 290 consid. 2.2.1 et 132 II 353 consid. 4.1 ; arrêts du TF 2C\_647/2021 du 1<sup>er</sup> novembre 2021 consid. 5.2, 2C\_466/2020 du 26 août 2020 consid. 4.1 et 2C\_323/2019 du 20 septembre 2019 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2093/2022 du 9 février 2024 consid. 4.3 et A-1573/2022 du 7 décembre 2023 consid. 4.1 ; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, ch. 6 p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2 p. 239 ss).

**3.2.1.5** Un tel rapport d'échange suppose qu'il existe entre la prestation et la contre-prestation un rapport causal direct, en ce sens que la prestation engendre la contre-prestation (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 [traduit in : Revue de droit administratif et de droit fiscal {RDAF} 2016 II 458, 464 s.] et 138 II 239 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C\_323/2019 du 20 septembre 2019 consid. 5.2 ; arrêt du TAF A-3156/2017 du 30 janvier 2019 consid. 2.1.3 ; BOSSART/CLAVADETSCHER, in : Martin Zweifel et al. [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer – Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015 [ci-après : Commentaire LTVA], art. 18 n° 22 p. 374 ; NIKLAUS HONAUER et al., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 4<sup>e</sup> éd. 2024, n° 671 p. 247 ; FELIX GEIGER, MWSTG-Kommentar, art. 18 n° 2 p. 216). La pratique exige un rapport économique étroit (« innere wirtschaftliche Verknüpfung »), qui se caractérise en principe par l'existence de prestations de valeurs économiques égales, étant précisé que la loi et la jurisprudence n'exigent cependant pas une équivalence absolue (cf. ATF 149 II 290 consid. 2.2.1, 149 II 255 consid. 2.2.1, 141 II 182 consid. 3.3 et 140 I 153 consid. 2.5.1 ;



arrêt du TF 2C\_323/2019 du 20 septembre 2019 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2528/2022 du 15 février 2024 consid. 2.2.2 et A-3156/2017 du 30 janvier 2019 consid. 2.1.3 ; cf. aussi BOSSART/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, art. 18 n° 23 p. 374 et la jurisprudence citée, pour lesquels l'équivalence économique entre prestation et contre-prestation n'est pas une condition essentielle de l'opération TVA ; dans ce sens également ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Subventions, mandats de prestations, conventions-programmes et TVA, in : OREF [éd.], Au carrefour des contributions, 2020, p. 246).

**3.2.1.6** Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe valeur d'indice mais ne sauraient à eux seuls justifier une qualification fiscale (cf. ATAF 2007/23 consid. 2.3.2 ; arrêts du TAF A-2093/2022 du 9 février 2024 consid. 4.4, A-1573/2022 du 7 décembre 2023 consid. 4.1 et A-534/2022 du 6 novembre 2023 consid. 5.2 ; BOSSART/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, art. 18 n° 14 p. 371). Pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit en effet avant tout de considérer les choses dans une perspective économique (cf. ATAF 2008/63 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-2093/2022 du 9 février 2024 consid. 4.4 et A-1573/2022 du 7 décembre 2023 consid. 4.1). Ce qui compte, ce n'est donc pas que la prestation ou la contre-prestation soient fournies en vertu d'une obligation légale ou contractuelle, mais bien la nature économique du lien existant entre les deux (cf. ATAF 2008/63 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-2093/2022 du 9 février 2024 consid. 4.4, A-1573/2022 du 7 décembre 2023 consid. 4.1 et A-534/2022 du 6 novembre 2023 consid. 5.2). Les rapports concrets entre les personnes concernées sont déterminants (cf. arrêts du TF 2C\_323/2019 du 20 septembre 2019 consid. 5.2 et 2C\_233/2019 du 29 août 2019 consid. 5.1 ; arrêts du TAF A-2093/2022 du 9 février 2024 consid. 4.4, A-1573/2022 du 7 décembre 2023 consid. 4.1 et A-534/2022 du 6 novembre 2023 consid. 5.2).

**3.2.1.7** Le transport de personnes est réputé prestation de services (cf. Infos TVA concernant le secteur 9 – Transport [ci-après : ITS secteur 9] ch. 1).

**3.2.1.8** Le lieu de la prestation de transport de passagers est le lieu où s'effectue le transport, en fonction des distances parcourues (art. 8 al. 2 let. e LTVA). Les prestations de transport de personnes sur le territoire suisse sont soumises à l'impôt au taux normal. Seule la part de la contre-prestation afférente à la partie de trajet effectuée sur le territoire suisse est en principe imposable.

**3.2.1.9** De manière générale, dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, il n'existe pas de conventions destinées à éviter la double imposition entre la Suisse et d'autres pays (FELIX GEIGER, Commentaire LTVA, art. 9 n° 4 p. 260). Des conflits positifs ou négatifs de taxation entre la Suisse et d'autres Etats peuvent survenir du fait que les mêmes opérations sont qualifiées de manière différente par la Suisse et un autre Etat et que les règles de localisation qui en découlent diffèrent alors, conduisant soit à une double taxation, soit à une absence de taxation. Dans l'optique d'éviter les distorsions de concurrence qui peuvent ainsi affecter les prestations transfrontalières, l'art. 9 LTVA prévoit que le Conseil fédéral peut fixer des règles dérogeant à l'art. 3 LTVA en ce qui concerne la distinction entre livraison et prestation de services et aux art. 7 et 8 en ce qui concerne la détermination du lieu de la prestation (sur la portée de cette norme de délégation ainsi que le pouvoir d'examen du Tribunal de céans dans un tel cadre, voir arrêt du TAF A-2106/2017 du 11 février 2019 consid. 4.2.3.1). En l'état, le Conseil fédéral a utilisé cette délégation uniquement dans deux cas de figure : à l'art. 6 OTVA (qualification de la mise à disposition d'un moyen de transport avec personnel de service) et à l'art. 6a OTVA (localisation des prestations de la restauration ou des prestations culturelles et analogues fournies dans le cadre de prestations de transport de personnes dans les régions transfrontalières).

Outre la délégation générale de l'art. 9 LTVA, on trouve d'autres dispositions dans la loi qui visent également à éviter les distorsions de concurrence pouvant naître de la réalisation d'opérations transfrontalières. L'art. 8 al. 2 let. e 2<sup>e</sup> phr. LTVA prévoit ainsi que pour les transports transfrontaliers (de passagers), le Conseil fédéral peut décider que de courts trajets sur le territoire suisse sont réputés être effectués à l'étranger et que de courts trajets à l'étranger sont réputés être effectués sur le territoire suisse. Cette disposition a servi de base à l'art. 5a OTVA qui se concentre sur la navigation sur le lac de Constance, le lac Inférieur de Constance et sur le Rhin entre le lac Inférieur de Constance et la frontière suisse située en aval de Bâle, exposant que le transport de personnes par bateau sur ces eaux doit être considéré comme étant fourni à l'étranger.

Enfin, l'art. 23 al. 4 LTVA énonce que, pour préserver la neutralité concurrentielle, le Conseil fédéral peut exonérer de l'impôt les transports transfrontaliers par avion, par train et par car. Cette disposition qui ne concerne donc pas les transports par bateau a donné lieu à une série d'exonérations qui sont définies aux art. 41 à 43 OTVA.

### 3.2.2

**3.2.2.1** L'art. 20 LTVA – à la manière, avant lui, de l'art. 11 aLTVA – est une règle d'imputation, qui permet notamment de déterminer à qui la prestation doit être attribuée lorsqu'un assujetti l'effectue pour le compte d'un autre, dans le cadre d'un rapport de représentation (cf. arrêt du TF 2C\_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 4.1 ; PIERRE-MARIE GLAUSER, Commentaire LTVA, art. 20 n° 1 ss p. 467 ss ; FELIX GEIGER, MWSTG-Kommentar, art. 20 n° 3 p. 244).

**3.2.2.2** A teneur de l'art. 20 al. 1 LTVA, une prestation est réputée fournie par la personne qui apparaît vis-à-vis des tiers comme le fournisseur de la prestation. Cet article reprend la règle jurisprudentielle selon laquelle le prestataire TVA est en principe celui qui, apparaissant comme tel vis-à-vis de l'extérieur, agit en son propre nom (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.3 ; arrêt du TF 2C\_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.3 ; arrêts du TAF A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.2 et A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 4.2 ; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in : Archives de droit fiscal [ci-après : Archives] 78 p. 757 ss [ci-après : RALF IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen], p. 772 ; PASCAL MOLLARD et al., Traité TVA, 2009, p. 148 n° 472 ss). L'apparence extérieure, c'est-à-dire la manière de se présenter vis-à-vis des tiers, revêt ainsi une importance cruciale, indépendamment du fait de savoir comment s'analysent les relations des parties sur le plan du droit civil. Il s'agit de se demander comment la prestation offerte apparaît pour le public de manière générale, autrement dit, comment elle est objectivement perçue par un tiers neutre. Cette question s'apprécie au regard de l'ensemble des circonstances (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.3 ; arrêts du TAF A-1307/2022 du 14 février 2023 consid. 2.3 et A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.2 ; RALF IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen, p. 772 s.).

A ce titre, il faut néanmoins rappeler l'importance déterminante que les documents écrits revêtent en matière de TVA, en particulier la facturation. Si celle-ci n'est pas seule déterminante (cf. arrêts du TF 2C\_853/2021 du 12 mai 2022 consid. 5.3, 2C\_492/2020 du 25 février 2022 consid. 4.1, 2C\_734/2019 du 2 juin 2021 consid. 4.3.2 et 2C\_767/2018 du 8 mai 2019 consid. 5.1), selon un principe admis, elle constitue un indice important – voire entraîne la présomption – qu'une opération TVA a eu lieu et qu'elle a été effectuée par son auteur, agissant en principe en son propre nom (cf. ATF 131 II 185 consid. 5 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 3.2 ; BEATRICE BLUM, MWSTG-Kommentar, art. 28 n° 12 p. 418 ; BARBARA HENZEN, Commentaire LTVA, art. 28 n° 31 p. 794 s. ;

PASCAL MOLLARD et al., op. cit., p. 144 n° 459 et p. 221 n° 194). Eu égard à la théorie des stades, qui commande de bien distinguer les différentes étapes de la chaîne des opérations, la facture crée en effet un stade distinct dans la chaîne des opérations TVA, sa valeur dépassant celle d'un simple titre (cf. ATF 131 II 185 consid. 5 ; arrêt du TF 2C\_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 5.1 ; arrêts du TAF A-5198/2017 du 24 octobre 2018 consid. 7.3.3.5 et A-7032/2013 du 20 février 2015 consid. 3.1 ; DANIEL RIEDO, op. cit., p. 17).

Par ailleurs, le fait d'agir en son propre nom est aussi décisif s'agissant de la qualité de destinataire de la prestation (cf. arrêt du TAF A-4569/2020 du 4 juillet 2022 consid. 2.2.3.1). Pour déterminer le destinataire matériel de prestations données, il convient également de considérer les choses dans une perspective principalement économique, étant précisé que les rapports de droit privé à la base de celles-ci ont seulement valeur d'indice (arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 3.3 avec les références citées).

**3.2.2.3** Comme relevé précédemment, en matière de TVA, les prestations sont en principe attribuées à celui qui, en apparaissant comme prestataire, agit en son propre nom vis-à-vis de l'extérieur. Cela est bien sûr le cas lorsque l'assujetti agit pour son compte propre, mais également lorsqu'il agit pour le compte d'un tiers, c'est-à-dire en cas de représentation indirecte. Ainsi, lorsque le représentant apparaît vis-à-vis du destinataire comme le fournisseur de la prestation, celle-ci lui est attribuée (cf. Message LTVA, FF 2008 6277, 6351 ; PIERRE-MARIE GLAUSER, op. cit., art. 20 n° 16 s. p. 473 ; FELIX GEIGER, MWSTG-Kommentar, art. 20 n° 7 ss. p. 244 s.).

**3.2.2.4** Conformément à l'art. 20 al. 3 LTVA, le rapport de prestations dans une telle relation tripartite est double : au premier rapport, entre le destinataire de la prestation et le représentant, s'ajoute un deuxième, entre ce dernier et le « véritable » fournisseur, qualifié de la même manière du point de vue de la TVA (arrêt du TF 2C\_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.2 ; arrêt du TAF A-1573/2022 du 7 décembre 2023 consid. 5.1 ; RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche « Aussenauftritt », Konturen eines unbestimmten Rechtsbegriffs, in : Archives 82 p. 451 ss [ci-après : IMSTEPF, Aussenauftritt], p. 776 s.). Le représentant indirect est ainsi placé dans la même situation que s'il agissait pour son propre compte (arrêts du TAF A-1573/2022 du 7 décembre 2022 consid. 5.1 et A-4569/2020 du 4 juillet 2022 consid. 2.2.3.2 ; PIERRE-MARIE GLAUSER, op. cit., art. 20

n° 19 p. 474 ; FELIX GEIGER, MWSTG-Kommentar, art. 20 n° 26 p. 249 ; RALF IMSTEPF, Aussenauftritt, p. 466).

**3.2.2.5** Selon l'art. 20 al. 2 LTVA, lorsqu'une personne agit pour le compte d'une autre, la prestation est réputée fournie par la personne représentée si celle qui la représente remplit les conditions cumulatives suivantes : elle peut prouver qu'elle agit en qualité de représentant et peut clairement communiquer l'identité de la personne qu'elle représente (let. a) ; elle porte expressément le rapport de représentation à la connaissance du destinataire de la prestation ou ce rapport résulte des circonstances (let. b). Bien que la réglementation de la représentation en matière de TVA ait été entièrement modifiée depuis l'entrée en vigueur de la LTVA, le critère décisif demeure ainsi, comme sous l'ancien droit, la manière d'apparaître aux yeux des tiers : il ne peut y avoir représentation directe, au sens de la TVA, que si le représentant, en tant qu'il agit au nom et pour le compte du représenté, n'apparaît pas comme le prestataire (cf. Message LTVA, FF 2008 6277, 6351 ; ATF 145 II 270 consid. 4.4.3 ; arrêt du TF 2C\_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.1 ; arrêts du TAF A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.3 et A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 4.1).

**3.2.2.6** Néanmoins, la nouvelle réglementation est fondée sur l'idée que le fait de nommer le représenté ne doit plus être une obligation pour le partenaire commercial, comme c'était le cas sous l'angle de l'ancien droit. La LTVA a donc aboli l'exigence d'agir expressément au nom et pour le compte du représenté, le rapport de représentation pouvant à présent également résulter de l'ensemble des circonstances, considérées d'un point de vue objectif (arrêt du TF 2C\_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.1 ; arrêts du TAF A-1356/2022 du 27 octobre 2022 consid. 3.2.3 et A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 4.3 ; PIERRE-MARIE GLAUSER, op. cit., art. 20 n° 33 s. p. 478 s. ; FELIX GEIGER, MWSTG-Kommentar, art. 20 n° 15 p. 246 s. ; RALF IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen, p. 774 s. ; NIKLAUS HONAUER et al., op. cit., n° 1064 p. 354). La nouvelle formulation s'inspire ainsi de très près de celle de l'art. 32 al. 2 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220 ; Message LTVA, FF 2008 6277, 6351). Cela étant, il ne s'agit pas ici de représentation au sens du droit civil, mais bien de l'attribution, sur le plan de la TVA, de prestations imposables (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.4 ; cf. aussi FELIX GEIGER, MWSTG-Kommentar, art. 20 n° 18 p. 247 s.).

**3.2.2.7** Conformément à l'objectif de simplification de la nouvelle loi (cf. Message LTVA, FF 2008 6277, 6279), les exigences formalistes

posées à la reconnaissance d'un rapport de représentation directe ont en outre été assouplies, le rapport de représentation pouvant désormais être prouvé par tous les moyens de preuves admissibles. Cela étant, les documents écrits, notamment les contrats et la facturation, revêtent une valeur prépondérante en la matière (consid. 3.2.2.2 ci-avant ; PIERRE-MARIE GLAUSER, op. cit., art. 20 n° 34 p. 479). De plus, il n'en demeure pas moins que la condition nécessaire à l'application de l'art. 20 al. 2 LTVA est que le représentant signifie clairement au bénéficiaire de la prestation qu'il agit au nom et pour le compte d'une tierce personne et qu'il ne supporte pas les coûts et bénéfices relatifs à l'affaire, respectivement que cela résulte clairement des circonstances (cf. Message LTVA, FF 2008 6277, 6351 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 4.3.3 ; plus nuancé : PIERRE-MARIE GLAUSER, op. cit., art. 20 n° 11 p. 470 et n° 36 p. 479 ; contra : FELIX GEIGER, MWSTG-Kommentar, art. 20 n° 14 p. 246).

**3.2.2.8** Si les conditions de la représentation directe sont réunies, de sorte que l'opération TVA se réalise directement entre le représenté et le tiers, le représentant ne doit déclarer que la commission prélevée, respectivement la rémunération reçue du représenté. Le fait que la contre-prestation du destinataire soit directement versée au représenté ou qu'elle transite par le représentant ne joue aucun rôle (cf. arrêt du TF 2C\_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 5 ; arrêts du TAF A-4569/2020 du 4 juillet 2022 consid. 2.2.3.2 et A-5789/2018 du 27 mai 2020 consid. 2.5.2 ; PIERRE-MARIE GLAUSER, op. cit., art. 20 n° 37 ss p. 479 s.).

**3.2.2.9** Selon la pratique de l'AFC, les entreprises de transport publiques affiliées au système de décompte centralisé du trafic voyageurs pour l'ensemble de la Suisse ou à une communauté tarifaire ne doivent pas déclarer à l'AFC les chiffres d'affaires découlant de la vente de titres de transport et d'abonnements, dont la répartition est opérée par les systèmes de décompte centralisé susmentionnés et qu'elles ont vendus elles-mêmes. En revanche, elles doivent décompter l'impôt sur les produits de transport du trafic voyageurs qui leur sont crédités par la centrale de décompte du trafic ou la communauté tarifaire (recettes provenant du trafic voyageurs direct). Sont aussi déterminantes pour l'assujettissement les contre-prestations provenant de la vente des propres titres de transport, c'est-à-dire ceux qui n'entrent pas dans le système de répartition (Infos TVA concernant le secteur 10 – Entreprise de transports publics et de transport touristiques [ci-après : ITS secteur 10] ch. 1.3).

### 3.2.3

**3.2.3.1** D'une manière générale, que la TVA facturée l'ait été à tort ou qu'elle ait été calculée de manière trop élevée et qu'aucune correction n'ait eu lieu (cf. art. 27 al. 4 LTVA), l'impôt porté en compte reste dû au regard du principe « Impôt facturé, impôt dû », respectivement « fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer » (cf. art. 27 al. 2 LTVA ; ATF 144 II 412 consid. 3.2.1 à 3.2.4 ; arrêts du TF 2C\_492/2020 du 25 février 2022 consid. 4.1, 2C\_355/2017 du 2 novembre 2018 consid. 5.1 et 2C\_411/2014 du 15 septembre 2014 consid. 2.2.3 ; arrêts du TAF A-4099/2023 et A-4100/2023 du 4 juin 2024 consid. 5.1, A-2953/2020 du 27 septembre 2021 consid. 3.3.1 [confirmé par l'arrêt du TF 2C\_853/2021 du 12 mai 2022]). Il existe en effet une base légale de droit positif dans la législation sur la TVA fonctionnant comme une base d'imposition propre. Il s'agit d'un « objet complémentaire de l'impôt » (« Hilfssteuerobjekt »), qui – contrairement à l'objet principal de l'impôt – ne repose pas sur un rapport de prestations (cf. ATF 144 II 412 consid. 3.2.4 et 3.3.4 s [traduit in : RDAF 2019 II 704]). Cet objet complémentaire existait déjà sous l'ancien droit, mais sans base légale formelle (cf. ATF 131 II 185 consid. 5 ; arrêts du TF 2C\_487/2011 du 13 février 2013 consid. 3.9, 2C\_391/2010 du 10 janvier 2011 consid. 4 et 2C\_285/2008 du 29 août 2008 consid. 3). Dans la version de la LTVA en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 (RO 2009 5203), l'art. 27 al. 2 était formulé de la manière suivante : « *Celui qui fait figurer l'impôt dans une facture sans en avoir le droit ou mentionne un taux ou un montant d'impôt trop élevé est redevable de cet impôt, sauf s'il remplit une des conditions suivantes : a. il corrige sa facture conformément à l'al. 4 ; ou b. il prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier, ce qui est le cas notamment lorsque le destinataire de la facture n'a pas déduit l'impôt préalable ou que l'impôt préalable déduit a été remboursé* ». Il y a ainsi, dans cette disposition légale, le principe même selon lequel la facturation erronée de la TVA constitue un fait générateur de l'imposition, et l'exception à ce principe, à savoir les circonstances dans lesquelles cette facturation erronée peut être corrigée (arrêts du TAF A-3906/2021 du 27 décembre 2022 consid. 7.2.1, A-2953/2020 du 27 septembre 2021 consid. 3.3.1 et A-2783/2019 du 17 août 2020 consid. 5.5.1).

**3.2.3.2** Il résulte du texte légal de l'art. 27 al. 2 LTVA que son champ d'application concerne des cas de « mention inexacte ou indue de l'impôt », comme l'indique le titre de cette disposition légale. Deux cas de figure sont mentionnés dans la loi : avoir fait figurer l'impôt dans une facture sans en avoir le droit ou avoir indiqué un taux ou un montant d'impôt trop élevé. La mention de l'impôt est ainsi indue lorsqu'elle est le fait d'une

entité qui n'est pas immatriculée au registre des assujettis (art. 27 al. 1 LTVA). L'indication de la TVA est également prohibée dans le cadre de la procédure de déclaration (art. 27 al. 1 LTVA). L'auto-taxation de la TVA survient finalement sans droit lorsqu'elle s'opère en relation avec des prestations exclues du champ de l'impôt pour lesquelles l'option est prohibée (art. 22 al. 2 LTVA). La mention de la TVA est inexacte lorsque la facture indique « un taux ou un montant d'impôt trop élevé ». Il en est ainsi lorsque l'assujetti facture au taux normal des prestations soumises au taux réduit ou au taux spécial (cf. arrêt du TF 2C\_411/2014 du 15 septembre 2014 consid. 2.2.4 ; arrêts du TAF A-3906/2021 du 27 décembre 2022 consid. 7.2.2 et A-2953/2020 du 27 septembre 2021 consid. 3.3.3 ; BÉATRICE BLUM, Commentaire LTVA, art. 27 n° 11 ss. p. 772 ss). Dans ces cas, la facturation n'est pas prohibée par la loi mais procède d'une erreur commise par l'assujetti. Celui-ci applique la loi de manière erronée ou détermine le montant de l'impôt de façon incorrecte (cf. REGINE SCHLUCKEBIER, MWSTG-Kommentar, art. 27 n° 19 p. 400), ce qui conduit à un résultat non conforme à la loi. L'assujetti commet dans ce contexte une erreur de qualification induisant un traitement fiscal illégal (cf. NIKLAUS HONAUER et al., op. cit., n° 1796 p. 567) et non pas une simple erreur dans la formation de sa volonté (qui conduit à un résultat conforme à la loi). Il y a ainsi mention inexacte de l'impôt lorsque l'assujetti fait application d'un traitement qui contrevient à la LTVA (p. ex. imposition de prestations exonérées au sens de l'art. 23 LTVA ; voir les arrêts du TAF A-2953/2020 du 27 septembre 2021 consid. 3.3.3 et A-2783/2019 du 17 août 2020 consid. 5.5.3).

**3.2.3.3** Tel n'est en revanche pas le cas lorsque l'assujetti commet une erreur dans le choix entre plusieurs traitements conformes à la loi, soit lorsqu'il opère un choix qu'il regrette par la suite. Or, comme l'a déjà jugé le TAF, tel est le cas du recourant qui aurait mentionné de manière involontaire la TVA sur sa facture dès lors que, compte tenu des prestations en cause, il avait le droit de le faire. Le Tribunal a considéré que l'erreur du recourant n'entraîne ainsi pas dans le champ d'application de l'art. 27 al. 2 LTVA déjà sur la base d'une interprétation grammaticale de son texte. Il a ainsi retenu que l'option pour l'imposition valablement effectuée juridiquement ne peut pas être corrigée sur la base de l'art. 27 al. 2 LTVA, faute d'être « inexacte » ou « indue » (arrêts du TAF A-2953/2020 du 27 septembre 2021 consid. 3.3.3 et A-2783/2019 du 17 août 2020 consid. 5.5.3).

**3.2.3.4** Cette solution, qui découle de l'interprétation grammaticale et systématique de la loi, est encore confortée par les indications résultant



des travaux préparatoires (arrêts du TAF A-3906/2021 du 27 décembre 2022 consid. 7.2.2, A-2953/2020 du 27 septembre 2021 consid. 3.3.3 et A-2783/2019 du 17 août 2020 consid. 5.5.3).

**3.2.3.5** L'art. 27 al. 2 let. b LTVA dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 instaure une présomption, selon laquelle en cas de mention induite de la TVA sur la facture, la Confédération subit un préjudice financier. Il appartient à l'AFC d'apporter une seule preuve, celle de la facturation erronée. Cette présomption de préjudice financier de la Confédération est toutefois réfragable. Contrairement à la répartition usuelle du fardeau de l'instruction en droit de la TVA, le législateur place la preuve de la levée de cette présomption à la charge exclusive de la personne qui facture. Pour être libéré de l'obligation de payer l'impôt, l'émetteur de la facture doit apporter la preuve pleine et entière que la Confédération n'a subi aucune perte fiscale. La preuve de la vraisemblance ne suffit pas. Par perte fiscale, il faut comprendre la réclamation potentielle de la déduction de l'impôt préalable. Une simple menace pour l'assiette fiscale est suffisante (arrêt du TF 2C\_411/2014 du 15 septembre 2014 consid. 2.3.1, 2.3.4 et 2.3.5 [traduit in : RDAF 2016 II 204, 212 à 214] ; arrêt du TAF A-2420/2019 du 3 décembre 2019 consid. 6.1).

**3.2.3.6** Avec la révision partielle de la LTVA en 2018, le législateur a allégé les conditions nécessaires pour retenir une absence de préjudice pour la Confédération. Désormais, la preuve par la vraisemblance suffit (si l'assujetti « établit de manière crédible que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier » ; voir aussi les débats parlementaires publiés dans le BO 2016 N 1040 ss). Selon NIKLAUS HONAUER et al. (op. cit., n° 1791 p. 566), cet allègement résulte d'un arrêt du Tribunal fédéral, lequel a infirmé, en faveur de l'AFC, un arrêt rendu par le Tribunal de céans. Cette affaire portait sur la vente de fleurs et de miel, dont la TVA avait été décomptée par l'assujetti auprès de l'AFC au taux réduit, alors que le taux normal de TVA figurait sur les factures relatives à la vente de ces produits. L'assujetti ne pouvait pas apporter la preuve mais seulement rendre vraisemblable que les acheteurs étaient le plus souvent des personnes privées (arrêt du TF 2C\_411/2014 du 15 septembre 2014 [traduit in : RDAF 2016 II 204], lequel a annulé l'arrêt du TAF A-4949/2013 du 12 mars 2014).

### **3.2.4**

**3.2.4.1** Ne sont pas imposables, parce qu'elles n'en remplissent pas les conditions, les contributions qui sont versées sans lien économique avec une prestation déterminée, c'est-à-dire en dehors de tout rapport

d'échange (« non contre-prestations » [« Nicht-Entgelt »] ; cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 ; arrêt du TF 2C\_585/2017 du 6 février 2019 consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 3.3.1, A-2660/2019 du 27 mai 2020 consid. 3.2.1 et A-3156/2017 du 30 janvier 2019 consid. 2 ; BOSSART/CLAVADETSCHER, Commentaire LTVA, art. 18 n° 131 p. 404). Ainsi, à teneur de l'art. 18 al. 2 let. a LTVA, en l'absence de prestation, les subventions et autres contributions de droit public, même si elles sont versées en vertu d'un mandat de prestations ou d'une convention-programme au sens de l'art. 46 al. 2 Cst., ne font entre autres pas partie de la contre-prestation.

**3.2.4.2** Les subventions sont généralement désignées comme des prestations découlant du droit public qui sont accordées à d'autres sujets de droit dans un certain but, sans contrepartie économique équivalente pour celui qui les alloue (« der Subventionsgeber »). Elles visent à encourager et soutenir une activité qui ne serait pas viable par elle-même ou la commercialisation de produits ou de services à un prix réduit par rapport au marché. Il est vrai que, même dans le cas d'une subvention, il est attendu du bénéficiaire de celle-ci une sorte de « contrepartie », à savoir qu'il se comporte d'une manière conforme au but d'intérêt public en vue duquel la subvention a été octroyée. Abstraction faite de cette « obligation de comportement » du bénéficiaire de la subvention, celle-ci a toutefois lieu sans contre-prestation au sens de la TVA. Les subventions représentent des recettes supplémentaires qui complètent les chiffres d'affaires du bénéficiaire (ATF 141 II 182 consid. 3.5 et 132 II 353 consid. 7.1 ; arrêt du TF 2C\_233/2019 du 29 août 2019 consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 3.3.1 et 3.3.2, A-5458/2021 du 16 décembre 2022 consid. 2.4.4.1, A-553/2021 du 8 février 2022 consid. 2.6.3 à 2.6.5, A-2798/2016 du 30 mai 2017 consid. 3.6 et A-8155/2015 du 22 février 2017 consid. 3.3.3 [confirmé par l'arrêt du TF 2C\_312/2017 du 8 mars 2018]).

**3.2.4.3** Il n'existe cependant pas de définition reconnue de manière générale. La notion de subvention est avant tout un concept économique qui, sous l'angle de la TVA, doit être examiné in concreto et indépendamment de sa dénomination (ATF 140 I 153 consid. 2.5.4 ; arrêts du TF 2C\_233/2019 du 29 août 2019 consid. 5.4 et 2C\_312/2017 du 8 mars 2018 consid. 6.2 ; arrêts du TAF A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 3.3.3, A-270/2019 du 27 octobre 2020 consid. 5.1 et A-2659/2019 du 27 mai 2020 consid. 3.2.1 ; ANNIE ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 250).

Ni la LTVA, ni son ordonnance, ne définissent cette notion. L'art. 29 OTVA dresse néanmoins une liste non exhaustive de contributions qui sont réputées constituer des « subventions ou autres contributions de droit public ». Il s'agit notamment des indemnités au sens de l'art. 3 al. 2 let. a de la loi fédérale du 5 octobre 1990 sur les aides financières et les indemnités (LSu, RS 616.1), ainsi que des fonds analogues versés sur la base du droit cantonal ou communal, dans la mesure où il n'y a pas de rapport de prestations. D'après l'art. 3 al. 2 let. a LSu, sont des indemnités les prestations accordées à des bénéficiaires étrangers à l'administration fédérale respectivement cantonale et destinées à atténuer ou à compenser les charges financières découlant de l'accomplissement de tâches prescrites par le droit fédéral (arrêts du TAF A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 3.3.3 et A-2659/2019 du 27 mai 2020 consid. 3.2.1).

**3.2.4.4** Des subventions peuvent aussi être versées par des collectivités publiques étrangères. Dans ce cas, dès lors que les éléments caractéristiques d'une subvention sont réunis, notamment que le versement est opéré sur la base du droit public étranger, le traitement sous l'angle de la LTVA sera le même qu'en cas de subvention consentie par une collectivité publique suisse (GLAUSER/PILLONEL, Commentaire LTVA, art. 18 n° 162 p. 416 ; cf. aussi Infos TVA concernant le secteur 25 – Recherche et développement ch. 2.3.2).

**3.2.4.5** Sous réserve des art. 29 et 33 LTVA, l'assujetti peut déduire, dans le cadre de son activité entrepreneuriale, l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé, pour autant qu'il prouve l'avoir réglé (art. 28 al. 1 let. a et al. 4 LTVA ; Message LTVA, FF 2008 6277, 6324 ; arrêt du TAF A-4090/2016 du 22 décembre 2016 consid. 5.1 ; BARBARA HENZEN, op. cit., art. 28 n° 1 p. 787).

**3.2.4.6** Toutefois, les subventions entraînent une réduction proportionnelle de la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 18 al. 2 let. a cum art. 33 al. 2 LTVA ; ATF 132 II 353 consid. 7.1 et 126 II 443 consid. 6d ; arrêt du TF 2C\_356/2020 du 21 octobre 2020 consid. 6.2 ; ATAF 2010/6 consid. 3.2.1 ; arrêt du TAF A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 3.4.2).

**3.2.4.7** L'art. 75 OTVA décrit trois modes de calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de subventions au sens de l'art. 18 al. 2 let. a à c LTVA selon le type de subvention en cause (arrêt du TAF A-2202/2021 du 20 décembre 2021 consid. 3.4.3). En premier lieu, il n'est pas nécessaire de procéder à une réduction de la déduction de l'impôt

préalable si les subventions ou les autres contributions de droit public sont imputables à un domaine d'activité pour lequel il n'y a pas d'impôt préalable à récupérer ou qui ne donne pas droit à la déduction de l'impôt préalable (al. 1).

L'alinéa 2 prévoit que lorsque les subventions peuvent être attribuées à un domaine d'activité déterminé, seule la déduction de l'impôt préalable grevant les dépenses relatives à ce dit domaine fait l'objet d'une réduction. Dans ce cas, la pratique publiée de l'AFC prévoit que le taux de réduction se détermine en fonction de l'importance des subventions par rapport aux coûts des objets (TVA incluse ; cf. Info TVA 05 « Subventions et dons » [ci-après : IT 05], ch. 1.3.2). A noter que cet alinéa ne concerne pas que des secteurs entiers de l'entreprise, mais s'applique également si la subvention est liée à un objet spécifique (cf. IT 05, ch. 1.3.2 ; BEATRICE BLUM, MWSTG-Kommentar, art. 33 n° 17 p. 472 ; PIERRE-MARIE GLAUSER, op. cit., art. 33 n° 32 p. 880). Ce type de subventions est qualifiée de subventions d'investissement.

Quant à l'alinéa 3, il énonce que si les subventions sont destinées à couvrir un déficit d'exploitation, il faut réduire la déduction de l'impôt préalable dans la proportion existant entre le montant des subventions et le chiffre d'affaires total (hors TVA). On parle de cas de figure de subventions d'exploitation (IT 05, ch. 1.3.3).

**3.2.4.8** Selon la jurisprudence relative à l'ancienne LTVA, la réduction de la déduction de l'impôt préalable doit être appropriée dans chaque situation et doit correspondre autant que possible aux circonstances concrètes du cas d'espèce (cf. notamment l'arrêt du TAF A-6898/2014 du 21 mai 2015 consid. 2.7.1). Avec l'entrée en vigueur de la nouvelle LTVA, ce principe reste applicable à la réduction de la déduction de l'impôt préalable selon l'art. 33 al. 2 LTVA (cf. arrêts du TAF A-642/2020 du 5 janvier 2021 consid. 3.6.7, A-460/2019 du 9 mars 2020 consid. 6.6 et A-2599/2015 du 19 octobre 2015 consid. 3.2.2).

## **4.**

### **4.1**

**4.1.1** Dans son premier grief au fond, le recourant conteste devoir s'acquitter de la TVA sur la part des recettes rétrocédées par E.F. \_\_\_\_\_ et correspondant, selon lui, à la part des trajets lacustres effectués hors de Suisse, soit sur les eaux territoriales (du pays X). Il allègue, en substance, que D. \_\_\_\_\_ SA est assujettie à la TVA en Suisse ainsi qu'à la TVA (dans le pays X), ajoutant que celle-ci perçoit des revenus de différentes sources,

notamment de la vente de titres de transport qu'elle émet elle-même, lesquels ne mentionnent pas de TVA suisse selon elle mais uniquement « incl. TVA D.\_\_\_\_\_ ». Le recourant évoque également que D.\_\_\_\_\_ SA reçoit, en sa qualité d'entreprise affiliée au système de décompte centralisé des voyageurs nommé K.L.\_\_\_\_\_, des rétrocessions de la vente de titres de transport forfaitaires. Pour ce qui concerne ces rétrocessions, il explique qu'il fixe annuellement un pourcentage moyen à hauteur de \*\*\*% correspondant aux trajets effectués (dans le pays X) et \*\*\*% équivalant aux trajets réalisés en Suisse, précisant qu'il applique cette clé de répartition pour déclarer la TVA suisse, indépendamment de la TVA suisse mentionnée sur les titres de transport forfaitaires et sans égard au fait que ces derniers soient vendus par F.\_\_\_\_\_ ou d'autres entreprises. S'agissant de l'application de l'art. 27 al. 2 LTVA à la présente cause par l'AFC, le recourant la réfute, soutenant que F.\_\_\_\_\_ [n'établirait] les factures des titres de transport forfaitaires ni au nom ni pour le compte des entreprises de transport comprises dans le système K.L.\_\_\_\_\_, dès lors qu'[il] [apparaîtrait] en qualité de fournisseur des prestations concernées aux yeux des tiers et qu'un rapport de représentation ne résulterait pas non plus des circonstances. A ce sujet, le recourant soutient également qu'il ne disposerait d'aucun moyen de corriger les factures erronées, contrairement à F.\_\_\_\_\_, [lequel] [établirait] les factures, ajoutant que l'art. 27 al. 2 LTVA ne s'appliquerait qu'à l'émetteur des factures, à savoir [celui-là]. Le recourant est en outre d'avis que, pour le cas où cette disposition légale devrait s'appliquer en l'espèce, il n'existerait, selon toute vraisemblance, aucun préjudice financier pour la Confédération. Il allègue encore que la reprise fiscale en question conduirait à une double imposition à hauteur de \*\*\*% des recettes que lui verse E.F.\_\_\_\_\_, en raison de l'imposition de celles-là à la TVA (du pays X) au taux de \*\*\*% ainsi qu'à la TVA suisse au taux de 8%, respectivement 7,7%, exposant les motifs pour lesquels il serait hautement invraisemblable que (le pays X) accepte de rembourser la TVA (de son Etat) perçue sur le \*\*\*% des dites recettes. Pour terminer, le recourant reproche à l'autorité inférieure de se référer à une correspondance du \*\*\*, laquelle expose la solution à laquelle leurs discussions au sujet des périodes fiscales à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 ont abouti, pour retenir qu'il aurait admis l'application de l'art. 27 al. 2 LTVA au moins à partir de cette date et qu'il se comporterait ainsi de manière contradictoire dans la présente cause. Le recourant souligne que cette solution ne s'appliquerait pas au présent litige, dès lors que l'allègement du fardeau de la preuve de l'absence de préjudice de la Confédération serait intervenu en raison de la modification de l'art. 27 al. 2 let. b LTVA dès cette date et non antérieurement.

**4.1.2** Pour sa part, l'autorité inférieure expose, en résumé, que E.F.\_\_\_\_\_ vend les abonnements (...) et les abonnements (...) avec la mention de la TVA sur les factures y relatives, puis rétrocède à D.\_\_\_\_\_SA la partie de ces recettes liées aux transports voyageurs qu'elle a effectués. Dès lors que la TVA a été facturée sur les titres de transports susdits et que les recettes ont été transférées avec la TVA facturée à D.\_\_\_\_\_SA, il appartiendrait donc à celle-ci d'imposer ces recettes puis de décompter la TVA auprès d'elle (l'AFC). A cet égard, il serait sans importance qu'une partie du trajet se trouve à l'étranger au sens de l'art. 8 al. 2 let. e LTVA. L'autorité inférieure évoque également un rapport de représentation entre F.\_\_\_\_\_ et les autres entreprises de transport, lequel ressortirait aussi bien d'un document intitulé « (...) » que des circonstances, expliquant que lors de la conclusion des contrats de transport soumis à la TVA, F.\_\_\_\_\_ [agirait] au nom et pour le compte des autres entreprises participant à l'itinéraire de transport. L'AFC considère ainsi que les rétrocessions de E.F.\_\_\_\_\_ à D.\_\_\_\_\_SA comprendraient la TVA facturée au nom de celle-ci et devraient donc être soumises à la TVA suisse, ajoutant que le recourant n'aurait pas prouvé l'absence de préjudice financier pour la Confédération. S'agissant de la problématique de la double imposition évoquée par le recourant, l'autorité inférieure souligne que l'obligation d'acquitter le montant de TVA litigieux repose sur la seule indication erronée de la TVA sur les titres de transport, faisant référence à l'art. 27 al. 2 LTVA. Pour ce qui concerne cette disposition légale, l'autorité inférieure expose que la dette fiscale ne serait en règle générale pas une TVA au sens strict du terme, dès lors que cette norme précitée porterait sur des montants présentés de façon incorrecte dans une facture par rapport à la situation légale, expliquant que la différence entre l'impôt dû en cas d'application correcte de la loi et le montant d'impôt mentionné de manière erronée ne pourrait pas constituer une TVA à proprement parler. Pour terminer, l'AFC souligne qu'il n'existerait pas de convention entre la Suisse et (le pays X) destinée à éliminer la double imposition en matière de TVA.

**4.1.3** Pour ce qui concerne ce premier grief, la problématique consiste à savoir si toutes les recettes rétrocédées par E.F.\_\_\_\_\_ à D.\_\_\_\_\_SA, lesquelles proviennent notamment de la vente de titres de transport forfaitaires – par exemple les abonnements (...), les abonnements (...) et les cartes journalières – et permettent aux voyageurs qui en sont titulaires de se déplacer lors d'un même trajet, soit en Suisse exclusivement, soit sur le territoire suisse et le territoire (du pays X), devraient être décomptées à la TVA suisse compte tenu de la mention de celle-ci sur les factures établies par F.\_\_\_\_\_ et sur la base du principe « TVA facturée, TVA due »

ou si, au contraire, l'imposition de ces recettes à la TVA suisse et à la TVA (du pays X) équivaudrait à une double imposition de \*\*\*% des recettes, de sorte que seul le \*\*\*% de ces recettes devrait être décompté à la TVA suisse eu égard à ce pourcentage moyen déterminé annuellement par le recourant et correspondant selon ce dernier à la proportion des trajets effectués en Suisse – par opposition au pourcentage moyen de \*\*\*% estimé par ses soins et équivalant à la proportion des trajets réalisés (dans le pays X).

## 4.2

**4.2.1** En l'espèce, il est établi que des titres de transport forfaitaires permettant d'être transportés par D. \_\_\_\_\_ SA ont été vendus, TVA suisse incluse – au taux normal –, respectivement par D. \_\_\_\_\_ SA, F. \_\_\_\_\_ ou d'autres entités. Il s'agit par exemple d'abonnements (...), d'abonnements (...) et de cartes journalières. En d'autres termes, la TVA suisse a été facturée lors de la vente de chaque titre de transport forfaitaire. Dans ce contexte, le Tribunal de céans retient que la TVA suisse a été prélevée à chaque transaction par D. \_\_\_\_\_ SA ou une autre entité affiliée à K.L. \_\_\_\_\_.

**4.2.2** Eu égard à la pluralité des entreprises ayant vendu ces titres de transport forfaitaires, il s'agit dans un premier temps de déterminer s'il existe un lien entre elles, précisément entre D. \_\_\_\_\_ SA, d'une part, et F. \_\_\_\_\_ ou les autres entités de K.L. \_\_\_\_\_, d'autre part, et, cas échéant, de qualifier la nature de ce lien.

**4.2.2.1** A cet égard, il convient de se référer en premier lieu au document établi par K.L. \_\_\_\_\_, intitulé « (...) », édition du \*\*\* 2022 (une version encore plus récente de ce (...), soit datant du \*\*\* 2023, mais dont les dispositions topiques pour le cas d'espèce demeurent identiques, peut être consulté sous le lien (adresse du site internet), consulté le 15 mai 2024). Ce (tarif), certes postérieur aux périodes fiscales litigieuses, s'applique en l'espèce pour les raisons suivantes. Comme expliqué par l'autorité inférieure dans sa réponse du 14 décembre 2022 (p. 4), ce document énonce en préambule les modifications du (tarif) valables à compter du \*\*\* 2022. Or, elles ne concernent pas le ch. \*\*\* , lequel, on le verra ci-après, porte sur la représentation directe et est donc utile à la résolution du litige. En effet, ce chiffre précité n'a été ni ajouté ni modifié dans l'édition du \*\*\* 2022. On retient donc qu'il existait déjà dans sa version antérieure. Comme le relève en outre à juste titre l'AFC, le ch. \*\*\* se réfère à l'art. 11 al. 1 aLTVA, lequel réglait déjà la représentation directe. A cet égard, l'aLTVA a été en vigueur du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 décembre 2009, soit

avant les périodes fiscales concernées. On en déduit que le ch. \*\*\*, en se référant à l'art. 11 al. 1 aLTVA – et non à l'art. 20 al. 2 LTVA en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010 – n'a pas été adapté lors de l'entrée en vigueur de la LTVA en 2010. Par conséquent, le Tribunal de céans retient que le ch. \*\*\* dans sa version actuelle existait déjà avant les périodes fiscales litigieuses (2014 à 2017) et peut trouver application dans le cadre de celles-ci. Dès lors que ce chiffre est demeuré identique jusqu'à ce jour, on peut se référer au ch. \*\*\* du (tarif) datant du \*\*\* 2022.

Comme déjà évoqué, le ch. \*\*\* du (tarif) porte sur la représentation lors de l'émission des titres de transport, exposant qu'(en service direct, l'entreprise de transport exécutant le contrat de transport agit également au nom des autres entreprises participant à l'itinéraire de transport [art. 11 al. 1 aLTVA]). La Cour de céans relève également que d'après le ch. \*\*\* de ce (tarif), (des titres de transport sont émis uniquement pour des parcours des entreprises de transport mentionnées au chiffre 1). A ce sujet, il est exposé sous ce dernier chiffre, soit au paragraphe \*\*\* dudit document que (le champ d'application du tarif est disponible sur [adresse du site internet]). D'après cette page internet, D. \_\_\_\_\_ SA figure parmi les entreprises de transport soumises au (tarif). Il ressort donc de ce (tarif), lequel revêt, en tant que document écrit, une valeur prépondérante par rapport à tout autre moyen de preuve en matière de TVA (cf. consid. 3.2.2.2), qu'il existe un rapport de représentation entre D. \_\_\_\_\_ SA – représentée – et les autres entités – représentantes – soumises à ce (tarif) pour le cas où elles émettent des titres de transport permettant de se déplacer avec D. \_\_\_\_\_ SA lorsque cette dernière participe à l'itinéraire de transport.

**4.2.2.2** Le Tribunal de céans retient encore que ce rapport de représentation est communiqué aux tiers lors de la facturation. A cet égard, on observe, en effet, plusieurs éléments figurant sur la facture d'un abonnement (...) produite par le recourant, à savoir le pictogramme de L. \_\_\_\_\_, les inscriptions « L. \_\_\_\_\_ » et « (...) » à côté de ce pictogramme, la mention de l'adresse internet abrégée « (...) » ainsi que l'inscription suivante pour ce qui concerne le paiement : « (...) ». Sur la base de l'ensemble de ces éléments, le Tribunal de céans retient que toute entreprise de transport – autre que D. \_\_\_\_\_ SA – comprise dans K.L. \_\_\_\_\_ et vendant un titre de transport permettant au titulaire de celui-ci de se déplacer au moyen des services de D. \_\_\_\_\_ SA, communique clairement, par la facture et les documents auxquels cette dernière fait référence, qu'elle agit au nom et pour le compte de tous les autres transporteurs affiliés au même système de décompte centralisé, dont D. \_\_\_\_\_ SA et que celle-ci est donc représentée.



**4.2.2.3** On parvient au même constat en adoptant le point de vue d'un tiers neutre vis-à-vis des circonstances dans lesquelles la vente de ces titres de transport s'inscrit, à savoir des entreprises – notamment F. \_\_\_\_\_ – vendant des titres de transport forfaitaires permettant notamment de se déplacer par bateau en Suisse et à l'étranger – (dans le pays X) in casu – sans pour autant que l'activité de ces entités venderesses consiste dans la navigation lacustre entre la Suisse et (le pays X). La Cour de céans retient, en effet, qu'un tiers acquéreur doit objectivement et raisonnablement savoir que F. \_\_\_\_\_ [a] pour but le transport par voie (...) et non pas lacustre et qu'[il] [représente] donc D. \_\_\_\_\_ SA lorsqu'[il] [vend] des titres de transport permettant de se déplacer sur le lac (...).

**4.2.2.4** Au vu de ce qui précède, il est établi qu'il existe un rapport de représentation directe liant les entreprises membres de K.L. \_\_\_\_\_. Le Tribunal de céans retient donc que les entités de K.L. \_\_\_\_\_ agissent au nom et pour le compte de D. \_\_\_\_\_ SA à chaque fois qu'elles vendent des titres de transport donnant droit aux titulaires de ceux-ci de naviguer sur le lac (...), en Suisse comme (dans le pays X).

**4.2.3** Dans un second temps, on déterminera si, s'agissant de la proportion des recettes correspondant aux trajets effectués sur le territoire (du pays X), la TVA a été mentionnée de façon inexacte ou indue sur les titres de transport vendus par F. \_\_\_\_\_ et si, cas échéant, une des conditions énoncées à l'art. 27 al. 2 let. a et b LTVA faisant exception à l'obligation de payer la TVA, s'applique en l'espèce. On examinera également la double imposition mise en exergue par le recourant en se demandant s'il est correct que l'AFC perçoive la TVA suisse sur \*\*\*% des recettes reçues de E.F. \_\_\_\_\_ alors que ce pourcentage équivaldrait, d'après le recourant, à la proportion des trajets effectués par D. \_\_\_\_\_ SA sur le territoire (du pays X) et soumis à la TVA (de cet Etat), laquelle a été perçue par (ce dernier).

**4.2.3.1** La Cour de céans relève tout d'abord qu'il n'existe pas de convention tendant à éviter la double imposition entre la Suisse et (le pays X) en matière de TVA (cf. consid. 3.2.1.9). Sur la base de ce constat, on retient que la Suisse applique donc sa législation sur son territoire. Il s'agit d'une modalité d'expression de sa souveraineté. Que (le pays X) perçoive la TVA – (de son pays) – sur les mêmes recettes n'y change rien. Ce n'est, en effet, pas un motif justifiant que la Suisse renonce à percevoir la TVA – suisse – , dès lors qu'elle en a le droit en vertu de sa législation. Une double imposition par la Suisse et (le pays X) ne saurait pour cette raison ni pour

celles qui seront exposées ci-après empêcher l'AFC de réclamer la TVA sur les recettes concernées.

**4.2.3.2** Le Tribunal de céans rappelle en outre que F. \_\_\_\_\_ [a] facturé et perçu la TVA suisse à chaque fois qu'[il] [a] vendu – on l'a vu, en représentation de D. \_\_\_\_\_ SA – des titres forfaitaires permettant de voyager sur le lac (...) au moyen des bateaux de cette dernière. On souligne encore que \*\*\*% des recettes générées par la vente de titres de transport par F. \_\_\_\_\_ représenteraient la proportion des trajets effectués sur le territoire (du pays X). Dans ces conditions, deux règles s'appliquent en l'espèce, à savoir, d'une part, celle – énoncée à l'art. 18 LTVA – assujettissant les prestations à la TVA suisse pour autant qu'elles soient fournies sur le territoire suisse et, d'autre part, le principe selon lequel la TVA facturée est due quand bien même elle aurait été mentionnée de façon inexacte ou indue, sous réserve de la réalisation d'une des conditions prévues à l'art. 27 al. 2 let. a et b LTVA.

**4.2.3.3** La règle générale ancrée à l'art. 18 LTVA voudrait que \*\*\*% du produit de la vente de ces titres de transport forfaitaires ne soient pas soumis à la TVA suisse puisque ces recettes seraient attribuables à des prestations de transport fournies hors du territoire suisse. Toutefois, dès lors que la TVA a été facturée et perçue par F. \_\_\_\_\_ – au nom et pour le compte de D. \_\_\_\_\_ SA –, il ne peut être dérogé au principe exprimé à l'art. 27 al. 2 LTVA, selon lequel la TVA facturée est due, que pour autant qu'une des conditions contenues aux let. a et b de l'art. 27 al. 2 LTVA soit remplie.

**4.2.3.4** On examinera donc ci-après les conditions faisant exception au principe de la « TVA facturée, TVA due » énoncées aux let. a et b de l'art. 27 al. 2 LTVA.

**4.2.3.5** Pour ce qui concerne la condition prévue à la let. a (correction au sens de l'art. 27 al. 4 LTVA de la facture mentionnant la TVA), elle ne s'applique pas in casu. Le recourant admet, en effet, ne disposer d'aucun moyen lui permettant de faire corriger les factures mentionnant la TVA indue, cela d'autant plus qu'il invoque que D. \_\_\_\_\_ SA n'est pas l'émettrice de ces factures. Cette situation est cependant imputable au système de décompte des communautés tarifaires (cf. consid. 3.2.2.9) qui implique que [c'est] F. \_\_\_\_\_ qui [facture] aux usagers les abonnements (...) et les abonnements (...) avec la TVA et que D. \_\_\_\_\_ SA doit, de son côté, imposer la part de recettes qui lui est rétrocédée. Comme on l'a vu, F. \_\_\_\_\_ [est] [réputé] agir au nom et pour le compte de tous les

transporteurs faisant partie de K.L.\_\_\_\_\_, dont D.\_\_\_\_\_SA. Cette dernière, respectivement A.\_\_\_\_\_, doit ainsi accepter de se voir imputer la part de TVA, facturée, qui correspond aux rétrocessions qui lui sont octroyées. Le principe de l'art. 27 al. 2 LTVA (« TVA facturée = TVA due ») lui demeure applicable, même si de fait, D.\_\_\_\_\_SA ne peut effectivement corriger des factures qu'elle n'a pas émises elle-même.

**4.2.3.6** Quant à la condition de l'art. 27 al. 2 let. b LTVA, elle n'est pas non plus remplie en l'espèce. On rappelle que l'art. 27 al. 2 let. b LTVA dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2017 exige que la preuve stricte soit apportée par celui qui mentionne inexactement ou indûment la TVA. Il ne suffit pas que l'absence de préjudice de la Confédération soit rendue vraisemblable. Or, le recourant se contente d'alléguer qu'il n'y aurait vraisemblablement aucun préjudice financier pour la Confédération, expliquant ne pas avoir établi les factures à l'origine de la TVA perçue par F.\_\_\_\_\_ et ne pas disposer des noms des acquéreurs des titres de transport forfaitaires, de sorte qu'il ne pourrait pas vérifier si ceux-là sont ou non assujettis à la TVA suisse. Le recourant affirme encore, sans en apporter la preuve, que la grande majorité des titres de transport forfaitaires concernés auraient été acquis par des personnes non assujetties à la TVA, voire des personnes assujetties à la TVA mais ne pouvant manifestement pas récupérer la TVA y relative. Force est de relever que le recourant ne prouve pas que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier.

**4.2.3.7** Au vu de ce qui précède, le Tribunal de céans retient que le recourant n'a pas renversé la présomption de préjudice financier subi par la Confédération.

**4.2.3.8** S'agissant enfin de la correspondance du \*\*\* adressée par l'autorité inférieure à J.\_\_\_\_\_, dont le recourant requiert la production, le Tribunal de céans relève que d'après les informations apportées par le recourant, ce courrier évoquerait une simplification de pratique en présence de transports de personnes par tram et bus dans les villes frontalières comme (...) et (...) ou encore dans le canton (...), permettant qu'en cas de circulation transfrontalière réalisée par des entreprises de transport concessionnaires, la partie du tronçon à l'étranger non soumise à la TVA suisse puisse être établie à partir du calcul du produit de transport. A cet égard, l'AFC souligne en page 4 de sa réponse du 14 décembre 2022 que cette correspondance ne concernerait pas le transport par bateau, ajoutant au surplus qu'elle contiendrait l'information suivante :

*« si les titres de transports émis aussi bien en Suisse qu'à l'étranger comprennent une indication de la TVA suisse, tous les produits, à savoir aussi ceux de la partie du tronçon étranger, sont à décompter au taux ordinaire de 8% ».*

Par conséquent, ce courrier prévoirait expressément l'application du principe « TVA facturée, TVA due ».

Sur la base des informations apportées par l'autorité inférieure au sujet de la correspondance concernée, le Tribunal de céans retient qu'il n'y a pas de raison de douter du contenu de ce courrier exposé par l'AFC. Par ailleurs, dès lors que cette lettre porte sur le transport par tram et bus, on ne peut s'y référer sans autre pour statuer sur la présente cause.

Au demeurant, et même à considérer que cette correspondance pourrait être prise en considération, la Cour de céans retient que le principe selon lequel la TVA facturée est due s'applique expressément en cas de mention de la TVA suisse, également sur des titres de transport émis à l'étranger.

Au vu de ce qui précède, le courrier du \*\*\* dont la production est sollicitée par le recourant ne paraît d'aucune utilité pour la présente cause et il peut être renoncé à sa production (s'agissant de l'appréciation anticipée des preuves, voir entre autres l'ATF 145 I 167 consid. 4.1 et l'arrêt du TAF A-5139/2021 du 22 décembre 2022 consid. 4.2.2).

**4.2.3.9** Par conséquent, il est retenu que l'autorité inférieure réclame, à raison, la TVA sur la totalité des recettes rétrocédées par E.F. \_\_\_\_\_ à D. \_\_\_\_\_ SA pour les années 2014 à 2017.

Le premier grief invoqué par le recourant doit donc être rejeté.

## **5.**

### **5.1**

**5.1.1** Dans un second grief, le recourant s'oppose à la réduction de l'impôt préalable effectuée par l'AFC à raison des subventions reçues de la part des collectivités publiques (du pays X). Il rapporte que D. \_\_\_\_\_ SA reçoit des contributions de la part de collectivités suisses – le canton (...), respectivement (...) et (...) – et de collectivités (du pays X) riveraines du lac (...) – (M. \_\_\_\_\_), (N. \_\_\_\_\_) ainsi que (G. \_\_\_\_\_) –, désireuses de promouvoir le service de transport en faveur de leurs habitants. A ce sujet, le recourant allègue que les contributions seraient fiscalement neutres pour ce qui concerne la TVA (du pays X), mais que ce n'est pas

pour autant que cette situation justifierait la position de l'AFC qui se borne à considérer qu'en l'espèce, il n'y aurait pas de double correctif de l'impôt préalable au détriment du recourant en raison de son activité déployée en Suisse et (dans le pays X). Le recourant expose encore que, pour le cas où ces contributions consisteraient dans des subventions, celles versées annuellement par (le pays X) devraient être affectées uniquement aux activités qu'elles seraient censées promouvoir sur le territoire (du pays X), soulignant que ces sommes d'argent ne devraient donc pas produire d'effets sur ses activités menées en Suisse. A son sens, il serait infondé de procéder à une correction supplémentaire de l'impôt préalable.

**5.1.2** De son côté, l'autorité inférieure expose que les montants auraient été versés par (G.\_\_\_\_\_) ainsi que (H.\_\_\_\_\_) et (I.\_\_\_\_\_), à savoir des collectivités publiques (du pays X), sur la base de conventions signées entre ceux-ci et D.\_\_\_\_\_SA, précisant que d'après ces accords, ces collectivités publiques verseraient une compensation financière à D.\_\_\_\_\_SA sans exiger de contrepartie de sa part, hormis les prestations effectuées par celle-ci consistant dans l'exécution des obligations de service public. A ce propos, l'AFC en déduit qu'il s'agirait de subventions au sens fiscal du terme, précisant qu'elles seraient utiles au fonctionnement et à l'exploitation de la société. L'autorité inférieure ajoute qu'il s'agirait de subventions d'exploitation, soulignant que le recourant ne réfuterait pas cette qualification. L'AFC explique encore que ces subventions d'exploitation devraient faire l'objet d'une réduction de la déduction de l'impôt préalable en vertu de l'art. 33 al. 2 LTVA, soulignant que, dès lors qu'elles serviraient au financement des charges d'exploitation aussi bien sur le territoire (du pays X) que sur le territoire suisse, la totalité des subventions devrait être prise en considération, de même que le chiffre d'affaires global réalisé par la société, pour calculer le taux de la réduction de la déduction de l'impôt préalable.

**5.1.3** En résumé, le second point litigieux porte sur la qualification des contributions versées à D.\_\_\_\_\_SA par les collectivités (du pays X) riveraines du lac (...) et leur effet en matière de TVA. Premièrement, il s'agira de déterminer si ces sommes constituent des subventions d'exploitation et, cas échéant, si elles servent au financement des charges d'exploitation aussi bien sur le territoire (du pays X) que sur le territoire suisse, auquel cas elles devraient être affectées au chiffre d'affaires dans son ensemble et conduire à une réduction de la totalité de l'impôt préalable déductible en fonction de l'importance de ces subventions par rapport aux recettes totales réalisées par D.\_\_\_\_\_SA, ou si, au contraire, il faut considérer que ces contributions (étrangères) ne sont censées promouvoir

que les activités de D. \_\_\_\_\_ SA sur le territoire (du pays X), auquel cas la déduction de l'impôt préalable calculée par le recourant serait correcte.

**5.2 In casu**, le dossier de la cause contient les deux conventions suivantes. On y trouve une « convention (...) » conclue pour l'année civile \*\*\* entre, d'une part, (M. \_\_\_\_\_) et (N. \_\_\_\_\_) et, d'autre part, D. \_\_\_\_\_ SA. Cette convention mentionne notamment ce qui suit :

*« (informations au sujet du service d'intérêt général exploité par D. \_\_\_\_\_ SA) »,*

*« (informations concernant les bénéficiaires de ce service et leur lieu d'habitation) »,*

*« (informations quant aux obligations liées à ce service public et générant un coût net pour D. \_\_\_\_\_ SA) »,*

*« (informations s'agissant des effets du coût d'exploitation de ce service sur les tarifs, la fréquentation et la pérennité des lignes de transport) »,*

*« (informations en ce qui concerne le dispositif destiné à maintenir des prix abordables) »,*

*« (informations sur la compensation financière des collectivités publiques étrangères en faveur de D. \_\_\_\_\_ SA) ».*

Le dossier de la cause comporte également une « convention (...) », concernant l'année \*\*\* et conclue entre, d'une part, (G. \_\_\_\_\_) et, d'autre part, D. \_\_\_\_\_ SA. Cet accord mentionne notamment une augmentation importante des déplacements liée à la forte croissance démographique au sein de (G. \_\_\_\_\_).

On observe que ces conventions évoquent le transport, par D. \_\_\_\_\_ SA, de frontaliers résidant (dans le pays X) et prévoient en contrepartie une compensation financière de la part (de collectivités publiques du pays X) en faveur de D. \_\_\_\_\_ SA. Il ressort de ces conventions une nécessité économique de soutenir l'activité de D. \_\_\_\_\_ SA. On comprend que ce service de transport public lacustre ne serait pas viable sans les contributions financières des collectivités publiques suisses et (étrangères) précitées. Dans ce contexte, il s'agit de déterminer si cette compensation financière constitue une subvention au sens de l'art. 18 al. 2 let. a LTVA conduisant à la réduction de la déduction de l'impôt préalable en vertu de l'art. 33 al. 2 LTVA. Le Tribunal de céans observe tout d'abord que ces

entités consistent dans (...) et (...). Il s'agit donc de collectivités publiques. On précise également que les collectivités publiques poursuivent, par nature, des objectifs d'intérêt public. En l'occurrence, on retient que (les collectivités publiques du pays X concernées visent, par leurs contributions en faveur de D. \_\_\_\_\_ SA, à assurer l'existence de transports lacustres réguliers entre (le pays X) et la Suisse notamment pour leurs résidents travaillant en Suisse, tout en maintenant des tarifs abordables. Il ressort en outre du dossier que ces collectivités publiques ne reçoivent aucune contrepartie économique équivalente, étant précisé que le transport régulier des passagers, notamment des frontaliers, ne constitue pas une telle contrepartie. Par ailleurs, on souligne que les deux conventions précitées se fondent sur des (textes juridiques et autres documents). Sur la base des éléments qui précèdent, le Tribunal de céans retient que les contributions (des collectivités publiques étrangères) précitées visent à assurer un service public et qu'elles sont fondées sur le droit public. Dans ces circonstances, il est retenu que la compensation financière versée chaque année par les collectivités publiques (du pays X) remplit les conditions d'une subvention au sens des art. 18 al. 2 let. a LTVA quand bien même celle-ci est octroyée par des collectivités publiques étrangères (voir ci-dessus consid. 3.2.4.4).

Il reste encore à déterminer si les subventions perçues par D. \_\_\_\_\_ SA couvrent son déficit d'exploitation, auquel cas elles devraient être considérées comme affectées aux territoires (du pays X) et suisse et conduire à une réduction de l'impôt préalable en fonction des recettes totales de la société, conformément à l'art. 75 al. 3 OTVA en lien avec l'art. 33 al. 2 LTVA, ou s'il faut admettre que ces contributions couvrent exclusivement le déficit de l'activité de D. \_\_\_\_\_ SA (dans le pays X), auquel cas les contributions des collectivités (du pays X) ne devraient pas être prises en considération pour calculer la réduction de la déduction de l'impôt préalable au sens de l'art. 75 al. 2 OTVA en lien avec l'art. 33 al. 2 LTVA.

Comme évoqué plus haut, le financement des collectivités (étrangères) précitées repose sur les deux conventions exposées ci-avant, lesquelles évoquent notamment le transport des frontaliers (du pays X) par D. \_\_\_\_\_ SA. Il faut cependant aussi se demander si l'argent versé par ces collectivités publiques (étrangères) profite objectivement à D. \_\_\_\_\_ SA pour ce qui concerne uniquement ses trajets sur le territoire (du pays X) ou également pour le transport sur le territoire suisse. A cet égard, il est établi que D. \_\_\_\_\_ SA navigue sur le lac (...) depuis la Suisse à destination (du pays X) et vice versa. Chaque trajet est

transfrontalier en ce sens qu'il se déroule forcément sur les territoires suisse et (du pays X). La Cour de céans retient donc que les contributions financières (des collectivités publiques étrangères) concernées ont permis à D. \_\_\_\_\_ SA de proposer à ses voyageurs des trajets par nature transfrontaliers, (du pays X) en Suisse et inversement. Dans ces circonstances, il est retenu que les contributions des (collectivités publiques étrangères) ont profité à l'ensemble de l'activité de D. \_\_\_\_\_ SA, à savoir (dans le pays X) et en Suisse, et non pas uniquement à celle déployée sur les eaux (du pays X), et ce pour chaque trajet, dès lors que, comme déjà évoqué, le déplacement sur celles-ci induit nécessairement une partie du trajet sur les eaux suisses. Force est dès lors de constater que le recourant ne peut être suivi dans son raisonnement.

Le Tribunal de céans retient donc que les subventions versées par les collectivités publiques (du pays X) à D. \_\_\_\_\_ SA pour les années 2014 à 2017 représentent des subventions d'exploitation couvrant le déficit de l'activité de D. \_\_\_\_\_ SA dans sa totalité, conformément à l'art. 75 al. 3 OTVA, de sorte qu'elles doivent entraîner une réduction de la déduction de l'impôt préalable dans la proportion existant entre le montant des subventions suisses et (du pays X) et le chiffre d'affaires total hors TVA de la société. Il convient en outre de relever que le calcul de la réduction de l'impôt préalable effectué par l'AFC n'est pas contesté en tant que tel par le recourant.

Au vu de ce qui précède, le second grief invoqué par le recourant doit être rejeté.

## 6.

Par conséquent, le recours doit être rejeté dans son ensemble et la décision litigieuse doit être confirmée.

## 7.

Les frais de procédure sont arrêtés à 18'000 francs et sont mis à la charge du recourant, lequel succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). Les frais de procédure sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée par le recourant à hauteur du même montant. Aucune indemnité de dépens n'est allouée au recourant (art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*) et à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).



**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure sont arrêtés à 18'000.- francs et sont mis entièrement à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais versée par ce dernier à hauteur du même montant.

**3.**

Il n'est pas alloué d'indemnité de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

La greffière :

Annie RoCHAT Pauchard

Lorianne BOVEY

**Indication des voies de droit :**

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (acte judiciaire) ;
- à l'autorité inférieure (n° de réf. \*\*\* ; acte judiciaire).