



Arrêt du 15 décembre 2014

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Markus Metz, Daniel Riedo, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

A. _____ SA,
représentée par TVA Solutions Sàrl,
recourante,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA); période du 1^{er} trimestre
2007 au 4^e trimestre 2009; compléments de prix;
calcul de l'impôt sur la contre-prestation.

Faits :**A.**

A. _____ SA (ci-après: la recourante) est une société anonyme dont le siège se trouve à Elle a pour but Elle est inscrite au registre des contribuables de l'AFC depuis le

B.

A la suite d'un contrôle externe effectué du 9 au 15 octobre 2012 et portant sur les périodes fiscales allant du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2011, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC ou l'autorité inférieure) a établi, en date du 15 novembre 2012, une notification d'estimation n° ... par laquelle elle réclamait un montant de Fr. 133'748.— à la recourante pour les périodes allant du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2009. Elle a qualifié la notification d'estimation de décision. Une démarche similaire a par ailleurs été effectuée pour les années 2010 et 2011, non litigieuses ici.

C.

Par courrier du 14 décembre 2012, la recourante a contesté la reprise à hauteur de Fr. 132'848.90, en lien avec des compléments de prix encaissés et non déclarés. Elle a qualifié son écriture de réclamation. Le 27 mars 2014, l'autorité inférieure a rendu une décision par laquelle elle a confirmé le contenu de la notification d'estimation du 15 novembre 2012. Elle n'a pas qualifié sa décision de décision sur réclamation, mais elle a indiqué comme voie de droit le recours devant le Tribunal administratif fédéral.

D.

Par acte du 9 mai 2014, la recourante a porté l'affaire devant le Tribunal administratif fédéral. Elle conclut en substance à ce que la décision attaquée soit annulée et à ce qu'il soit dit que les compléments de prix qui lui ont été versés doivent être tenus pour la rétribution de prestations de services imposables fournies par elles. Par réponse du 4 août 2014, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours sous suite de frais et sans allocation dépens.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :**1.**

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci 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. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent *ratione materiae* pour juger de la présente affaire.

1.2 Concernant la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans, il sied d'observer ce qui suit.

Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, confirmée par celle du Tribunal fédéral, une notification d'estimation, en tant que telle, ne constitue pas une décision. Le procédé utilisé ici par l'AFC n'est donc pas conforme à la loi du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), puisque cette autorité a qualifié de décision la notification envoyée au recourant (cf. Lettre B ci-dessus; ATF 140 II 202 consid. 5.6; arrêts du TAF A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.2.2, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 1.2.2, A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 1.2.2, A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4). Il s'ensuit que la réclamation du recourant du 14 décembre 2012 ne vaut pas réclamation au sens de l'art. 83 LTVA, mais doit bien être considérée comme une demande de première décision au fond (cf. art. 82 al. 1 let. c LTVA).

Vu ce qui précède, c'est à juste titre que l'autorité n'a pas qualifié sa décision du 27 mars 2014 de décision sur réclamation. Il en résulte que la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans n'est en principe pas donnée. Toutefois, la décision en cause, qui représente indéniablement une décision au sens de l'art. 5 PA, est motivée en détail. Le recourant ayant explicitement admis, dans son mémoire de recours, que l'affaire soit directement portée devant le Tribunal administratif fédéral, il accepte d'être privé d'une procédure de réclamation en bonne et due forme et il consent à ce que son recours soit traité comme un recours « *omisso medio* », par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA (cf. arrêts du TAF

A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 1.2.3, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 1.2.3, A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 1.2.3, A-1017/2012 du 18 septembre 2012 consid. 1.2.3). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître du présent litige.

1.3 Enfin, posté le 9 mai 2014, alors que la décision attaquée, datée du 27 mars 2014, a été notifiée le jour suivant, le mémoire de recours, a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA) compte tenu des fêtes de Pâques (art. 22a al. 1 let. a et PA). Il répond par ailleurs aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). La recourante étant directement visée par la décision attaquée, elle a manifestement qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

La conclusion en annulation de la décision attaquée prise par la recourante est indéniablement valable, même si elle n'est que très sommairement motivée. En revanche, ses conclusions en constatation, plus particulièrement celle qui tend à ce qu'il soit constaté que les "commissions" qui ont fait l'objet d'une reprise d'impôt de la part de l'AFC doivent en réalité être qualifiées de rémunérations pour des prestations de services, de nature imposable, ne sont pas admissibles. En effet, par ce grief, la recourante ne cherche pas à obtenir un changement de la décision elle-même, c'est-à-dire de son dispositif, mais seulement des motifs qui en sont à la base. En tant que telle, une conclusion de ce genre est irrecevable, étant donné qu'elle aboutirait à la confirmation de la décision attaquée, mais par l'effet d'un autre raisonnement que celui qui a été tenu par l'autorité inférieure. Or un recours doit tendre à la modification ou à l'annulation de l'acte querellé (cf. art. 48 al. 1 let. c PA), parfois à la constatation d'une irrégularité, mais jamais à la confirmation de la décision existante. En définitive, il appert que la recourante ne souhaite que formellement l'annulation de la décision attaquée et qu'elle espère plus concrètement que le Tribunal de céans reverra les motifs invoqués par l'autorité inférieure. Cette manière de faire n'est pas critiquable, tant qu'une des conclusions au moins est valable; les arrière-pensées des parties échappent à l'analyse juridique. Néanmoins, en pareilles circonstances, la recourante devra supporter les frais de la cause, même si le Tribunal de céans admet son argumentation, puisque la décision attaquée sera confirmée.

Au vu de ce qui précède, il y a lieu d'entrer en matière.

2.

2.1 La LTVA est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. S'agissant du droit applicable, il s'impose de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure.

Sur le plan du droit matériel, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes allant du 1^{er} janvier 2007 au 31 décembre 2009, la présente cause tombe matériellement sous le coup de la loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures) et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures), toutes deux en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346] et art. 48 aOLTVA ; cf. également art. 93 et 94 aLTVA).

Sur le plan du droit formel, le nouveau droit de procédure s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA ; concernant l'interprétation restrictive de cette disposition, cf. arrêts du TAF A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 1.2, A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2, A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2). En l'occurrence, la présente procédure a été introduite après l'entrée en vigueur de la LTVA, de sorte que les règles du nouveau droit de procédure doivent s'appliquer.

2.2 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA ; ANDÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2^e éd., Bâle 2013, p. 88 n. 2.149 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6^{ème} éd., Zurich 2010, ch. 1758 ss).

Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et 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 entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3^{ème} éd., Berne 2011 p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois 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 122 V

11 consid. 1b, 122 V 157 consid. 1a ; arrêts du TAF A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3, A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid. 1.2).

2.3 Pour trancher le présent litige, il convient d'abord de rappeler les règles générales qui définissent une opération imposable (cf. consid. 3 ci-dessous). Puis il y aura lieu d'examiner la manière dont les versements effectués par des tiers s'insèrent dans ce cadre (relations tripartites; cf. consid. 4 ci-dessous). Sur cette base, il sera possible de déterminer comment les principes ainsi dégagés doivent s'appliquer au cas d'espèce (cf. consid. 5 ci-dessous). Enfin, il s'imposera de reprendre les arguments des parties (cf. consid. 6 ci-dessous).

3.

3.1 Aux termes de l'art. 5 al. 1 let. a et b aLTVA, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément "exclues de son champ" (c'est-à-dire exonérées au sens impropre, cf. arrêt du TF 2C_979/2011 du 12 juin 2012 consid. 4), les livraisons de biens et les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse.

3.2 Une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation entre lesquelles existe un rapport économique étroit (ATF 132 II 353 consid. 4.1, 126 II 249 consid. 4a; arrêts du TF 2C_933/2012 consid. 5, 2C_892/2010 du 26 avril 2011 consid. 2.2; arrêts du TAF A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 4.2.1, A-162/2010 du 8 août 2012 consid. 4.2.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss; cf. également la note de bas de page n° 211 p. 62).

Seul l'échange de prestations permet de conclure à une opération imposable. Un tel échange suppose l'existence d'un lien économique (et pas nécessairement juridique) entre la prestation et la contre-prestation. La prestation et la contre-prestation doivent être directement liées par le but même de l'opération réalisée (cf. ATF 126 II 443 consid. 6a, 126 II 249 consid. 4a; ATAF 2008/63 consid. 2.1; arrêt du TAF A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 4.2.2). En revanche, l'existence d'un rapport contractuel n'est pas requise. Il faut et il suffit que la prestation et la contre-prestation soient liées de façon telle que la prestation déclenche la contre-prestation (ATF 126 II 249 consid. 4a; arrêts du TAF A-4913/2013 du 23 octobre 2014 consid. 3.3.2, A-162/2010 du 8 août 2012 consid. 4.2.2).

3.3 Pour déterminer l'existence, ainsi que l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il y a lieu de considérer les choses d'un point de vue économique. Les rapports de droit privé qui peuvent être à la base des prestations ont en principe seulement une valeur d'indices et ne peuvent à eux seuls justifier une qualification fiscale (cf. arrêt du TF 2A.502/2004 du 28 avril 2005 consid. 5.1; arrêts du TAF A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 4.3.1, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 2.3.1). Dans ce cadre, il faut tenir compte des faits tels qu'ils se sont produits et non pas tels qu'ils auraient pu se produire. Cela vaut en particulier à l'égard des formes juridiques choisies par les parties (cf. arrêts du TAF A-162/2010 du 8 août 2012 consid. 4.3.1, A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 2.3.2, A-1689/2006 du 13 août 2007 consid. 2.4).

3.4

3.4.1 La contre-prestation constitue la base sur laquelle se calcule l'impôt (art. 33 al. 1 aLTV). Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services (art. 33 al. 2 aLTV).

3.4.2 L'existence et l'ampleur de la contre-prestation se détermine du point de vue du destinataire de la prestation et non pas du point de vue du fournisseur. Est considéré comme contre-prestation tout ce que le destinataire est obligé ou disposé à verser en contrepartie de la prestation (entre autres : arrêt du TF du 2 avril 2002 in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 72 483 consid. 5.1, traduit in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2002 II 347 ; cf. également arrêts du TAF A-162/2010 du 8 août 2012 consid. 4.4.2, A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 4.4.2, A-1354/2006 du 24 août 2007 consid. 3.4 ; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 571 ch. 18 s.; RIEDO, op. cit., p. 226).

3.4.3 La forme de la contre-prestation ne joue pas de rôle ; la contrepartie peut consister non seulement en un montant en espèces mais également en une marchandise, en un service ou être la compensation d'une créance. Elle doit cependant être exprimée en argent, c'est-à-dire être « appréciable en argent » (arrêts du TAF A-162/2010 du 8 août 2012 consid. 4.4.3, A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 4.4.3, A-1420/2006 du 10 avril 2008 consid. 4.1.1).

4.

4.1 Les considérants qui précèdent font essentiellement référence à des opérations TVA qui lient deux parties. Selon les circonstances, il se peut qu'une opération prenne une forme tripartite.

4.1.1 L'art. 33 al. 2 aLTVa rappelle que la contre-prestation peut être fournie aussi bien par le bénéficiaire de la prestation que par un tiers. Dans la mesure où la contre-prestation constitue la base sur laquelle se calcule l'impôt (cf. consid. 3.4.1 ci-dessus), les versements de tiers qui ont lieu à titre de contre-prestation entrent dans le calcul de l'impôt de la même manière que les contre-prestations effectuées directement par le bénéficiaire d'une prestation (cf. ATF 126 II 443 consid. 6a; arrêts du TAF A-162/2010 du 8 août 2012 consid. 5.1.1, A-1646/2006 du 3 décembre 2008 consid. 2.2.1, A-3452/2007 du 16 septembre 2008 consid. 2.3 confirmé par l'arrêt du TF 2C_779/2008 du 5 mai 2009).

4.1.2 Dans une relation tripartite, le tiers intervient en quelque sorte à la place du bénéficiaire. Cette manière de voir est en particulier conforme au principe rappelé ci-dessus selon lequel la contre-prestation se détermine du point de vue du destinataire et non du point de vue du fournisseur (cf. consid. 4.4.1 ci-dessus). Ainsi, quant au calcul de la valeur de la contre-prestation, le versement du tiers et celui du bénéficiaire forment un tout.

Selon les circonstances, la personne ou l'entité tierce qui verse la contre-prestation peut apparaître sous deux formes. Soit le tiers intervient véritablement à la place du débiteur de la contre-prestation (exécution par un tiers, par exemple; cf., en particulier, art. 68 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO, RS 220]), soit il est lui-même redevable, à titre personnel, de la contre-prestation (stipulation pour autrui, par exemple; cf. art. 112 CO). Dans le premier cas, le bénéficiaire de la prestation sera le débiteur de la contre-prestation, mais il confiera à un autre, en vertu de tel accord qui aura lieu entre eux, le soin d'effectuer le paiement. Dans le second cas, en revanche, l'auteur de la contre-prestation est en soi le débiteur de celle-ci, selon un accord passé avec le fournisseur de la prestation lui-même. Dans les deux cas cependant, le résultat est le même du point de vue de la TVA. Celle-ci doit être décomptée sur l'intégralité de la contre-prestation, qu'elle provienne du bénéficiaire de la prestation lui-même ou d'une tierce partie (cf. arrêt du TAF A-4917/2013 du 23 octobre 2014 consid. 3.5.4).

4.1.3 Soit le tiers payeur fournit l'intégralité de la contre-prestation, soit il n'en fournit qu'une partie, l'autre partie étant versée par le bénéficiaire directement. Cette dernière configuration correspond à la problématique dite des "compléments de prix". La jurisprudence a déjà eu l'occasion de relever que les versements effectués par des tiers à titre de compléments de prix entrent dans le calcul de la valeur de la contre-prestation. Le montant payé par le tiers s'additionne donc à celui que le bénéficiaire de la prestation verse directement pour donner la valeur totale de la contre-prestation (cf. arrêt du TAF A-162/2010 du 8 août 2012 consid. 5.1.4; décisions de la CRC 2002-090 du 2 septembre 2004 in JAAC 69.8 consid. 2b/bb, 2004-047 du 21 octobre 2005 consid. 2d, 1999-001 du 26 avril 2000, publiée in TVA/MWST/VAT – Journal 3/2000 129, consid. 3b/bb; RIEDO, op. cit., p. 236).

4.2

4.2.1 La présence d'une relation tripartite ne signifie pas forcément qu'il n'existe qu'une seule opération TVA entre les intervenants. Rien n'exclut en particulier qu'il existe deux prestations, l'une fournie au destinataire principal et l'autre destinée au "tiers". Il convient dès lors d'examiner à chaque fois et de manière circonstanciée la relation entre le "tiers" et le prestataire. S'il ressort des circonstances que le récipiendaire s'est engagé à fournir un bien ou un service déterminé au "tiers" lui-même, il se peut que la somme versée constitue la contrepartie d'une prestation indépendante. On est alors en présence d'une opération TVA séparée, qui doit être analysée pour elle-même. S'il n'apparaît pas de prestation indépendante entre le fournisseur et le "tiers", on a alors affaire à une véritable opération tripartite.

On relèvera que, pour savoir s'il existe une opération TVA indépendante entre le "tiers" et le fournisseur, on peut s'inspirer des règles qui régissent le principe de l'unité de la prestation. Selon ce principe, ancré à l'art. 36 al. 4 aLTVA, les prestations qui forment un tout économique et qui ne peuvent être dissociées constituent une seule prestation. Dans un tel cas, les différentes composantes de la prestation sont soumises à un seul et même régime fiscal, notamment en ce qui concerne le lieu de la prestation, le taux de l'impôt ou une éventuelle exonération au sens impropre. On ne peut conclure à l'existence d'une prestation unique que lorsque les différents éléments de la prestation sont liés sur un plan objectif, temporel et économique de telle manière qu'ils forment les composants indissociables d'une opération qui les englobe tous (cf. arrêts du TF 2C_717/2010 du 21 avril 2011 consid. 4.2, 2C_639/2007 du 24 juin 2008 consid. 2.2; ATAF 2007/14 consid. 2.3.1; arrêts du TAF A-1262/2013 du 5 novembre

2013 consid. 2.2.1, A-666/2012 du 28 octobre 2012 consid. 3.5.2, A-659/2007 du 1^{er} février 2010 consid. 2.3).

Des prestations liées les unes aux autres sont ainsi traitées comme une unité lorsqu'on se trouve en présence d'une prestation composite unique ou en présence de prestations distinctes les unes des autres dont l'une est qualifiée de principale et la ou les autres d'accessoires, ces dernières partageant le sort fiscal de la prestation principale. Il ne s'agit cependant pas de connaître l'opinion subjective du destinataire concret, mais plutôt de savoir comment l'ensemble de prestations en question est perçu par telle ou telle catégorie de destinataires (cf. arrêt du TF 2A.452/2003 du 4 mars 2004 consid. 3.1; arrêts du TAF A-1262/2013 du 5 novembre 2013 consid. 2.2, A-666/2012 du 28 octobre 2012 consid. 3.5.2, A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 3.3, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 4.2.4).

4.2.2 Les versements d'argent d'une partie à une autre ne constituent pas toujours des parts de contre-prestations. Selon les circonstances, ils peuvent également apparaître comme des subventions ou des dons. Cette problématique prend une importance particulière dans les relations tripartites (cf. arrêt du TAF A-162/2010 du 8 août 2012 consid. 5.2). Toutefois, dans la mesure où aucune des parties ne soutient ici que les montants litigieux constituent des subventions ou des dons, il n'est pas nécessaire d'examiner cet aspect de la problématique plus avant.

Dans tous les cas, on se trouve clairement en présence de compléments de prix lorsque la contribution versée doit réduire de manière directe le prix des prestations fournies au consommateur. En revanche, si le versement n'a pour objectif que de soutenir la continuation de l'activité économique de l'assujetti et n'a qu'indirectement pour effet d'abaisser le prix des prestations offertes, il n'y a pas complément de prix (cf. arrêt du TAF A-162/2010 du 8 août 2012 consid. 5.2.4).

5.

5.1 En l'espèce, la situation se présente de la façon suivante (cf. en particulier ch. 2 ss du recours). La recourante fait partie des revendeurs agréés de la marque B._____ qui participent à un programme de fidélisation de B._____ au niveau mondial et destiné à des clients importants. Ce programme, appelé P._____, pour ..., permet aux clients qui y participent de bénéficier de remises et de prix fixes sur les produits originaux de la marque B._____. En tant que revendeur important de produits B._____ en Suisse romande, la recourante applique les règles

dictées par B._____ pour ce programme et en fait bénéficier une partie de sa clientèle, soit les clients qui respectent les conditions fixées par B._____ pour bénéficier des avantages du programme P._____. Ces avantages sont d'une part une remise (...) sous forme de pourcentage du prix catalogue fixée contractuellement et, d'autre part, une garantie du prix (...) pour une période donnée, qui met à l'abri les clients d'une variation du cours de change (les prix catalogues étant fixés en dollars) et d'une variation de prix.

Pour l'achat de tous les produits de marque B._____, la recourante, en tant que détaillant, se fournit auprès d'un grossiste en Suisse. Ce dernier achète lui-même les produits auprès d'un fournisseur étranger et se charge de l'importation des produits en Suisse. Le prix payé par la recourante à son fournisseur est le même, quel que soit le client final de celle-ci. Ainsi, dans la majorité des cas, le prix payé par la recourante à son fournisseur est plus élevé que le prix facturé à ses clients P._____ qui bénéficient des fameux avantages de remise et de protection de prix.

Pour ses clients non-P._____, la recourante revend simplement les produits B._____ en appliquant au prix payé à son fournisseur une marge, qui varie selon les conditions négociées avec chaque client, notamment en fonction des quantités achetées. Pour ses clients P._____, la recourante n'a pas le choix, puisque les prix sont fixés contractuellement dans le contrat P._____. Comme indiqué ci-dessus, dans la majorité des cas, la recourante facture les produits aux clients P._____ à un prix inférieur au prix payé par la recourante à son fournisseur.

Selon le mécanisme prévu par B._____, la recourante doit demander à celle-ci un remboursement pour tenir compte de la perte réalisée par elle en vendant à perte les produits aux clients P._____. Pour obtenir ce remboursement, la recourante doit remplir les conditions fixées par B._____. Ainsi, une de ses employées doit contrôler les références des ventes P._____, établir un fichier, puis le convertir selon le format demandé par B._____ et enfin procéder à l'insertion des données dans le système P._____ de B._____. A la suite de cette procédure, B._____ examine si les conditions sont remplies pour le remboursement et verse le montant dû à la recourante.

5.2 Sur la base de ce qui précède, on constate facilement qu'il existe une relation tripartite entre la recourante, chacun de ses clients et B._____. On doit également admettre qu'il n'existe qu'une seule opération TVA en relation avec chaque vente (cf. consid. 4.2.1 ci-dessus). La recourante

vend un produit à l'acheteur, qui lui paie une partie du prix directement. Elle effectue ensuite certaines formalités administratives pour obtenir le paiement du solde auprès de B._____. Ces démarches ne sauraient en elles-mêmes constituer des prestations indépendantes, puisqu'elles ont pour seul objectif d'obtenir le paiement du montant dû de la part de B._____. Il s'agit d'un processus de facturation normal, quand bien même celui-ci comporte des étapes qui sont imposées par le système P._____. Il n'existe ainsi pas de prestation de la recourante en faveur de B._____. Si tant est qu'on souhaite absolument en trouver une, elle serait manifestement accessoire à la prestation principale, qui est la livraison du bien, puisqu'elle viserait uniquement à obtenir le paiement du montant dû par B._____. Les ventes sont l'unique déclencheur et l'unique critère de calcul pour déterminer ce montant. Celles-ci représentent donc bien la prestation déterminante.

5.3 Il n'est pas douteux que les montants versés par B._____ constituent des compléments de prix (cf. consid. 4.1.3, 4.2.2 ci-dessus). La recourante explique elle-même qu'elle vendrait autrement les biens à perte et que le but de l'opération est de compenser le manque à gagner. Par conséquent, les montants versés par B._____ constituent une part de la contre-prestation et ils doivent entrer dans le calcul de la TVA due sur les ventes de la recourante de la même manière que le prix versé par les acheteurs. La recourante n'ayant pas inclus ces montants dans ses décomptes TVA, l'autorité inférieure a, de manière légitime, procédé à une reprise d'impôt. Quant à savoir si B._____ peut obtenir le remboursement de l'impôt préalable, cette question échappe totalement à l'objet du litige.

6.

6.1 Comme cela a déjà été indiqué, le présent litige ne porte pas tant sur les conclusions des parties que sur les motifs qui en sont à la base. Eu égard au droit d'être entendu, il s'impose donc de préciser pourquoi la Cour de céans écarte l'argumentation de la recourante. Toutefois, les éléments que celle-ci soulève ne peuvent se comprendre que si l'on reprend d'abord le point de vue de l'autorité inférieure (consid. 6.2 ci-dessous). Il sera ensuite possible de traiter des contre-arguments de la recourante (consid. 6.3 ci-dessous) et d'aboutir à une conclusion générale sur le litige (cf. consid. 6.4 ci-dessous).

6.2 L'autorité inférieure n'a pas examiné la problématique par le biais de la théorie des compléments de prix, mais en se référant à sa pratique en matière de bons. Plus exactement, elle a cumulé les deux approches,

mais sans expliquer comment elle les articulait. Son argumentation est surprenante si l'on considère qu'il n'existe nulle mention de l'existence d'un système de bons dans le dossier.

6.2.1 La pratique de l'AFC en matière de bons se trouve dans l'ancienne brochure 06 et, actuellement, dans l'Info TVA 06 (cf. AFC, Brochure 06: Commerce de détail, éditions septembre 2000 et décembre 2007 [ci-après Brochure 06]; AFC, Info TVA 06 concernant le secteur: Commerce de détail, édition octobre 2010 [ci-après: Info TVA 06]; dans la mesure où les deux éditions de la Brochure 06 sont, sur le fond, semblables, on se référera par commodité ici uniquement à la seconde). L'AFC paraît distinguer deux situations, même si les explications contenues dans ses publications sont peu claires.

6.2.2 Première possibilité, le client reçoit une facture contenant un rabais correspondant à la valeur du bon (cf. Brochure 06, ch. 1.16.1.5). Dans ce cas, la TVA est décomptée sur le montant payé effectivement et non sur le prix total. Le solde du prix est récupéré auprès du tiers qui garantit le bon. L'AFC voit dans la relation qui s'établit entre le commerçant et le tiers une opération de marketing indépendante qui serait imposable au taux normal. Dans un tel cas, les bons servent uniquement de moyens de preuve de la transaction, et non de moyen de paiement. Cela transparaît dans le fait que le client reçoit une facture partielle et le tiers aussi.

6.2.3 Deuxième des possibilités susmentionnées (cf. consid. 6.2 ci-dessus), le client se voit facturer les prestations au prix normal et il paie ensuite partiellement avec du numéraire et partiellement avec un bon. C'est la situation que l'on trouve typiquement avec les bons-cadeaux, même si ceux-ci se distinguent de ceux qui sont envisagés ici par le fait qu'ils sont achetés chez le détaillant à leur valeur nominale (cf. Brochure 06, ch. 1.15; Info TVA 06, ch. 1.12.1). Les bons de ce genre valent moyen de paiement. Le commerçant doit alors calculer la TVA sur l'ensemble du prix facturé. Il peut par la suite réclamer au tiers le montant du bon. L'interprétation donnée par l'AFC à ce genre de situation a évolué.

6.2.3.1 Sous l'ancien droit (ici applicable), celle-ci considérait que la relation qui prenait place entre le commerçant et le tiers était constituée d'une opération monétaire exonérée au sens impropre (cf. art. 18 ch. 19 aLTVA; Brochure 06, ch. 1.16.2). Dans un cas, certes un peu particulier puisque le remboursement des bons avait lieu d'avance, le Tribunal fédéral y a plutôt vu, semble-t-il, une non-opération ou une opération accessoire (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_351/2007 du 8 mai 2008 consid. 2.2 et

2.3). L'arrêt en question ne contient cependant pas d'analyse explicite de la relation existant entre le fournisseur de prestations et le tiers. Le Tribunal fédéral a simplement indiqué qu'il n'y avait pas lieu de prélever de TVA dans le cadre de cette relation.

6.2.3.2 Depuis l'entrée en vigueur du nouveau droit, l'AFC a modifié sa pratique. Elle voit désormais dans la relation qui unit le commerçant et le tiers une opération de marketing imposable au taux normal (cf. Info TVA 06, ch. 1.13.2). Cette nouvelle pratique correspond à celle que suit l'AFC en matière de bons valant uniquement comme moyen de preuve (cf. consid. 6.2.2 ci-dessus). Il en résulte que le tiers peut, si les conditions en sont remplies, obtenir le remboursement de l'impôt payé par le biais de la déduction de l'impôt préalable.

6.2.4 Curieusement, dans la décision attaquée, l'AFC a considéré que l'état de fait relevait de la deuxième des possibilités qui viennent d'être présentées (cf. consid. 6.2.3 ci-dessus). Elle a donc appliqué sa pratique relative aux cas dans lesquels le client reçoit une facture portant sur le prix total de la marchandise, celui-ci étant ensuite payé pour partie en bons. La position de l'AFC est difficile à saisir dans la mesure où il ressort du dossier que les clients recevaient une facture ne portant que sur la part du prix qui leur revenait, et qu'au surplus il n'y avait pas de bons (cf. pièces 5, 6, 7 de la recourante).

Appliquant sa pratique telle qu'elle se présentait sous l'ancien droit (cf. consid. 6.2.3.1 ci-dessus), l'AFC a considéré que l'opération qui prenait place entre la recourante et B._____ entraînait dans le champ d'application de l'art. 18 ch. 19 aLTVa et qu'elle était exonérée au sens impropre en tant qu'opération monétaire. La recourante ne pouvait donc indiquer la TVA sur ses factures à B._____. Toutefois, l'AFC réclame tout de même le paiement de la TVA sur les montants payés par B._____ (cf. lettre B ci-dessus), ceux-ci constituant des compléments de prix (cf. décision attaquée, ch. 4.1). Cette situation est absurde. D'un côté, la recourante devrait payer la TVA sur les versements en question, mais, d'un autre côté, ceux-ci résulteraient d'opérations exonérées. Le problème provient précisément du fait que l'AFC tente d'appliquer sa pratique relative aux cas dans lesquels la facture adressée au client porte sur l'ensemble du prix, une partie de celui-ci étant acquitté sous forme de bons. En pareille circonstance, la TVA due découle directement de l'existence de cette facture globale, il n'y a pas de complément de prix à ajouter. Dans le cas présent, la facture adressée au client n'était que partielle, puisque

qu'elle ne comprenait pas le complément de prix. Le raisonnement de l'AFC ne peut donc mener à une solution cohérente.

6.3 Sur la base de ce qui précède, on peut maintenant examiner les arguments de la recourante. Comme cela a déjà été relevé (cf. consid. 1.3 ci-dessus), celle-ci ne remet pas fondamentalement en cause la conclusion du Tribunal et de l'autorité inférieure, soit la nature imposable des versements dont B._____ s'est acquitté. En revanche, la recourante souhaite voir dans la relation qui l'unit à B._____ une opération de publicité qui devrait être considérée indépendamment des ventes qu'elle effectue envers ses clients. Ainsi, elle fournirait une prestation de marketing à B._____, prestation qui serait imposable. Ce raisonnement est incompatible avec la théorie des compléments de prix et il ne peut être suivi (cf. consid. 6.3.1 ci-dessous). Néanmoins, la position soutenue par la recourante est appuyée par la décision rendue par l'AFC à son sujet en relation avec les années 2010 et 2011 (cf. consid. 6.3.2 ci-dessous; les années en cause ici étant 2007, 2008 et 2009) et par la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE, désormais dénommée Cour de justice de l'Union européenne, CJUE; cf. consid. 6.3.3 ci-dessous).

6.3.1 Le Tribunal de céans et le Tribunal fédéral ont déjà eu l'occasion de constater dans une affaire relative à des exportations de fromage que, en présence d'un cas de complément de prix, il n'existait pas de prestation entre le commerçant et le tiers (cf. arrêt du TF 2C_933/2012 du 11 avril 2013; arrêt du TAF A-162/2010 du 8 août 2012). L'AFC était elle-même arrivée à cette conclusion, sans, cette fois-là, invoquer sa pratique sur les bons. Quoi qu'il en soit, dès lors que l'on admet se trouver en présence de compléments de prix, la relation qui s'établit entre le commerçant et le tiers constitue un élément de l'opération de base, la vente du commerçant au client, et non une opération indépendante. Autrement dit, il n'y a pas d'opération entre le commerçant et le tiers, mais seulement une opération tripartite entre le commerçant, le client et le tiers (cf. consid. 5.2 ci-dessus).

6.3.2 En ce qui concerne les années 2010 et 2011, l'AFC a également appliqué sa pratique relative aux bons qui valent comme moyens de paiement (cf. consid. 6.2.3 ci-dessus). Toutefois, celle-ci ayant changé avec l'entrée en vigueur du nouveau droit, l'autorité inférieure est cette fois parvenue à la conclusion que les prestations litigieuses découlaient d'opérations de marketing soumises à l'impôt (cf. consid. 6.2.3.2 ci-dessus). La nouvelle pratique ne fait plus de différence entre les cas dans

lesquels les bons valent moyen de paiement et ceux dans lesquels ils servent uniquement de moyens de preuve (cf. consid. 6.2.2 et 6.2.3 ci-dessus). D'un strict point de vue logique, l'abandon de cette distinction ne peut guère être soutenu, dans la mesure où les deux situations correspondent à des problématiques différentes. Quoi qu'il en soit, selon la décision rendue par l'AFC par rapport aux années 2010 et 2011, les montants versés par la recourante à B._____ résultent d'une opération imposable. La recourante n'a dès lors pas contesté la décision concernée sur ce point, considérant qu'elle pouvait facturer la TVA manquante à B._____, laquelle pourrait éventuellement la déduire de ses décomptes. Néanmoins, cette dernière question sort de l'objet de litige.

Cette situation amène plusieurs remarques. A nouveau, l'autorité a appliqué une pratique qui ne correspond pas à l'état de fait, puisque, ici, la facture adressée au client n'était que partielle. De plus, il n'y avait pas de bons. Enfin, comme cela a déjà été indiqué, appliquer ici la pratique de l'AFC consistant à voir (dans un cas où l'on est en présence de deux factures partielles) une opération de marketing entre le commerçant et le tiers qui fournit un complément de prix ne serait pas compatible avec la jurisprudence, voire serait tout bonnement incohérent (cf. consid. 6.2.4, 6.3.1 ci-dessus). Les compléments de prix sont en lien avec la livraison ou la prestation effectuée en faveur de l'acheteur, et ils ne créent nulle opération indépendante entre le commerçant et le tiers.

6.3.3 La recourante invoque encore la jurisprudence de la CJCE à l'appui de sa position. Il peut effectivement être utile, pour l'examen d'un problème de TVA suisse, de recourir au droit comparé et d'observer comment le droit européen, en particulier, traite d'une question (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_686/2007 du 19 mai 2008 consid. 2.3.3; 2A.43/2002 du 8 janvier 2003 consid. 3.3.4; arrêt du TAF A-162/2010 du 2 octobre 2012 consid. 4.4).

La CJCE a eu l'occasion d'examiner la problématique des bons dans un arrêt assez ancien (CJCE, arrêt C-317/94 du 24 octobre 1996, Elida Gibbs). L'affaire concernait des bons émis par le fabricant de certaines denrées, avec lesquels l'acheteur pouvait payer une partie du prix de celles-ci chez le détaillant ou obtenir un remboursement partiel auprès du fabricant. Les livraisons étaient donc facturées au prix plein et payées ou remboursées partiellement sur la base des bons. Pour analyser le problème, la CJCE a adopté une vision économique uniquement, centrée sur le fabricant. Elle a surtout cherché à préserver la neutralité de l'impôt. Elle est arrivée à la conclusion que la base d'imposition, dans le chef du fabri-

cant, devait être égale au prix de vente pratiqué par icelui, diminué du montant indiqué sur les bons et remboursé. Ce résultat devait valoir quelles que fussent les transactions intermédiaires qui avaient amené la marchandise jusqu'au client; autrement dit, il ne fallait pas tenir compte de la présence d'un grossiste entre le fabricant et le détaillant. La CJCE n'explique pas, cependant, comment sa solution doit être mise en œuvre concrètement.

Eventuellement, le but recherché par la CJCE, soit la neutralité de l'impôt dans le chef du fabricant, peut être atteint, imparfaitement, en construisant une opération indépendante imposable entre le fabricant et le détaillant. Celle-ci permet au moins au fabricant de réclamer le remboursement du montant d'impôt perçu à titre d'impôt préalable. La recourante souhaite voir appliquer cette solution, qui correspond à la pratique de l'AFC en matière de bons valant moyens de preuve et, sous le nouveau droit, également à celle qui s'applique aux bons valant moyen de paiement (cf. consid. 6.2.2, 6.2.3.2 ci-dessus). Toutefois, comme cela a déjà été expliqué, il n'est pas possible de se rallier à ce point de vue, qui entre en contradiction avec la théorie des compléments de prix et qui, de plus, a été développé en rapport avec un système, ici absent, d'échange de bons (cf. consid. 5.1, 6.3.1 ci-dessus).

De surcroît, les factures étaient ici émises à un prix déjà réduit, alors que l'état de fait soumis à la CJCE portait sur des achats facturés au prix global. L'arrêt en question ne vise donc pas un cas de compléments de prix et il n'est pas pertinent pour trancher le présent litige. La recourante l'invoque uniquement, selon toute vraisemblance, parce que l'autorité inférieure a elle-même appliqué à tort sa pratique relative aux bons valant moyen de paiement, en méconnaissance de l'état de fait (cf. consid. 6.2.4 ci-dessus).

Finalement, il n'est pas établi que l'entité de B._____ qui a versé les montants litigieux à la recourante (B1_____, sise à ...) soit la même que celle qui produit ou met sur le marché les biens concernés par le programme P._____. S'agissant d'un groupe industriel actif au niveau mondial, il est fort probable que la production ou la mise sur le marché dépende d'une autre entité du conglomerat. Dès lors, il n'y a vraisemblablement pas, ici, rachat par le producteur de sa propre production. Le principe de neutralité de la TVA n'est donc pas menacé.

On relèvera encore que la théorie des compléments de prix existe aussi en droit européen et qu'elle est soutenue par la CJCE elle-même (cf. arrêt

de la CJCE C-184/00 du 22 novembre 2001, Office des produits wallons ASBL contre Etat belge; arrêt du TAF A-162/2010 du 8 août 2012 consid. 5.3.1). Comme l'état de fait litigieux entre dans le champ d'application de cette théorie, il n'y a aucune raison d'y appliquer la jurisprudence invoquée par la recourante, qui vise un système de paiement par bons. La solution retenue ici est donc compatible avec celle qui existe en droit européen.

6.4 Etant admis que les versements litigieux constituent des compléments de prix, il reste à constater que ceux-ci entrent dans le calcul de l'impôt dû à raison des livraisons de biens avec lesquelles ils sont en relation. Il est manifeste que ces livraisons ne bénéficient d'aucune exonération au sens impropre (cf. art. 19 al. 2 aLTV) et il résulte des faits exposés par les parties que les ventes ont eu lieu en Suisse (cf. en particulier, décision attaquée, ch. 4.2). Les opérations litigieuses sont donc soumises à la TVA et la reprise d'impôt effectuée doit être confirmée.

7.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter le recours. Même si la recourante obtient en partie ce qu'elle recherchait, à savoir un réexamen des motifs à la base de la décision attaquée, il a déjà été mentionné que sa conclusion en ce sens était irrecevable (cf. consid. 1.3 ci-dessus). Formellement, le recours doit donc être rejeté.

Conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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, par Fr. 5'000.—, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, devraient être mis à la charge du recourant débouté. Toutefois, cette règle ne vaut que comme principe et, selon les circonstances, des exceptions peuvent être admises (cf. art. 63 al. 1 PA; art. 6 let. b FITAF). En l'occurrence, vu l'argumentation curieuse et contradictoire retenue par l'AFC, la recourante pouvait légitimement aspirer à un nouvel examen de la décision attaquée. Il convient donc de ne mettre à sa charge qu'une partie des frais, qu'on peut fixer à la moitié des frais totaux. Elle aura donc à supporter un montant de Fr. 2'500.—. Cette somme sera imputée sur l'avance de frais de Fr. 5'000.— déjà fournie. Le solde de l'avance sera restitué à la recourante une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

Conformément à l'issue de la cause, il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en tant qu'il est recevable.

2.

Les frais de la procédure sont fixés à Fr. 5'000.— (cinq mille francs). Ils sont mis pour moitié, soit Fr. 2'500.— (deux mille cinq cents francs), à la charge de la partie recourante, l'autre moitié de la somme n'étant pas perçue. Le montant dû par la recourante est imputé sur l'avance de Fr. 5'000.— qu'elle a fournie. Le solde de l'avance, soit Fr. 2'500.— (deux mille cinq cents francs) lui sera restitué une fois le présent arrêt définitif et exécutoire.

3.

Il n'est pas octroyé de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. ... ; Acte judiciaire)

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Cédric Ballenegger

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

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, 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). 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :