

JAAC 68.160

Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 8 juin 2004, en la cause X [CRC 2002-129]

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Transfert de joueurs. Déduction de l'impôt préalable. Double affectation.

- *L'acquisition de droits sur un joueur constitue une acquisition de prestation de services au sens de l'art. 6 al. 2 OTVA (ch. 16).*
- *Selon l'art. 33 OTVA, le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable est exclu pour les prestations de services, à l'exception de celles qui entrent dans le prix d'un bien pouvant faire l'objet d'un dégrèvement (ch. 18).*
- *Dès lors que le joueur est mis à disposition d'un tiers gratuitement, il n'y a pas affectation à des buts imposables au sens de l'art. 29 al. 2 OTVA. Il n'y a donc pas de droit à déduction de l'impôt préalable (ch. 21).*
- *La double affectation au sens de l'art. 32 OTVA pourrait être envisagée si certains joueurs étaient directement transférés à titre onéreux, sans être mis gratuitement à disposition d'un club sportif (ch. 22).*

Mehrwertsteuer (MWSTV). Spielertransfer. Vorsteuerabzug. Gemischte Verwendung.

- *Der Erwerb der Rechte an einem Spieler begründet den Erwerb von Dienstleistungen im Sinne von Art. 6 Abs. 2 MWSTV (Ziff. 16).*
- *Gemäss Art. 33 MWSTV besteht für Dienstleistungen kein nachträglicher Anspruch auf Vorsteuerabzug; bei Dienstleistungen, welche in den Wert eines beweglichen Gegenstandes einfließen, ist der Vorsteuerabzug jedoch zulässig (Ziff. 18).*

- Wenn der Spieler einem Dritten gratis zur Verfügung gestellt wird, liegt keine Verwendung zu steuerbaren Zwecken im Sinne von Art. 29 Abs. 2 MWSTV vor. In diesem Fall besteht daher kein Recht auf Vorsteuerabzug (Ziff. 21).

- Die gemischte Verwendung im Sinne von Art. 32 MWSTV könnte darin erblickt werden, wenn gewisse Spieler entgeltlich und direkt übertragen werden, ohne einem Sportverein unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden zu sein (Ziff. 22).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Trasferimento di giocatori. Deduzione dell'imposta precedente. Doppio utilizzo.

- L'acquisto dei diritti su un giocatore costituisce un acquisto di prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 6 cpv. 2 OIVA (cif. 16).

- Secondo l'art. 33 OIVA, è escluso il diritto alla deduzione dell'imposta precedente per le prestazioni di servizi, ad eccezione di quelle che rientrano nel prezzo di un bene che può essere oggetto della deduzione (cif. 18).

- Dato che il giocatore è messo a disposizione di un terzo gratuitamente, non vi è utilizzo a fini imponibili ai sensi dell'art. art. 29 cpv. 2 OIVA. Non vi è quindi diritto alla deduzione dell'imposta precedente (cif. 21).

- Potrebbe entrare in linea di conto il doppio utilizzo ai sensi dell'art. 32 OIVA se determinati giocatori fossero direttamente trasferiti dietro compenso senza essere messi a disposizione gratuitamente di un club sportivo (cif. 22).

Vu:

1. Le rapport de révision de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 5 novembre 1998, ainsi que les décomptes complémentaires et avis de crédit du 5 novembre 1998 et du 27 janvier 1999;
2. La décision de l'AFC du 20 septembre 1999, faisant suite à un échange de lettres, refusant à X SA la déduction de l'impôt préalable grevant l'acquisition de joueurs, au motif que cette acquisition ne serait pas affectée à des prestations imposables;
3. La réclamation déposée par X SA le 20 octobre 1999, concluant à l'annulation de la décision précitée au motif que son droit à déduction de l'impôt préalable demeurerait entier, car elle utilisait les prestations pour réaliser du chiffre d'affaires imposable; à titre subsidiaire, X SA soutenait que son droit à déduction de l'impôt préalable ne devait être que partiellement réduit, selon les règles régissant la double affectation;
4. La décision sur réclamation de l'AFC du 23 septembre 2002, confirmant sa première décision;
5. Le recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou de céans) de X SA (ci-après: la recourante) du 24 octobre 2002, concluant préalablement à

la suspension de la procédure jusqu'à droit connu en la cause FC B. AG (2A.174/2002), pendante devant le Tribunal fédéral, principalement à ce qu'il soit reconnu que son droit à déduction de l'impôt préalable reste entier, subsidiairement que son droit à déduction de l'impôt préalable n'est que partiellement réduit;

6. Le courrier du président de la Commission de recours du 7 novembre 2002 invitant l'AFC à déposer une réponse;

7. La réponse de l'AFC du 21 novembre 2002;

8. La décision de suspension de la Commission de recours du 16 décembre 2002;

9. L'arrêt du Tribunal fédéral en la cause 2A.174/2002 du 23 décembre 2002;

10. La décision de reprise de la procédure de la Commission de recours du 14 avril 2003;

11. La déclaration de la recourante du 29 août 2003, indiquant qu'elle souhaite maintenir son recours;

Considérant:

12. (...)

13. Qu'il ressort de l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. a ch. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101; art. 8 al. 2 let. a ch. 1 des dispositions transitoires [disp. trans.] de l'ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 [aCst.[10]]), que sont soumises à l'impôt - avec droit à la déduction de l'impôt préalable - les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur le territoire suisse (y compris la livraison à soi-même);

14. Qu'en outre, selon l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. g ch. 2 Cst. (art. 8 al. 2 let. g ch. 2 disp. trans. aCst.), est redevable de l'impôt le destinataire de prestations de services en provenance de l'étranger, pour autant que leur coût soit supérieur à 10 000 francs par an; que le contribuable doit l'impôt sur son chiffre d'affaires imposable; que s'il destine les biens qui lui ont été livrés et les prestations de services qui lui ont été fournies à des transactions imposables en Suisse ou à l'étranger, il peut déduire dans son décompte à titre d'impôt préalable l'impôt payé lors de l'importation de biens ou pour l'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger (art. 196 ch. 14 al. 1 let. h ch. 2 Cst.; art. 8 al. 2 let. h ch. 2 disp. trans. aCst.);

15. Que la déduction de l'impôt préalable selon les art. 29 ss de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) constitue un élément essentiel de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) suisse, conçue comme un système d'impôt net à tous les stades; qu'elle repose directement sur l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. h Cst. (art. 8 al. 2 let. h aCst.) et permet à l'entrepreneur de n'imposer que la «valeur ajoutée» effective; que, pour faire valoir une déduction de l'impôt préalable, il est en principe requis que l'on utilise la livraison ou la prestation de services reçue aux fins prévues par l'art. 29 al. 2 let. a-d OTVA (cf. aussi *Stephan Kuhn / Peter Spinnler*, Mehrwertsteuer, Muri/Berne 1994, p. 100); que les opérations effectuées à titre gratuit ne sont pas considérées comme des buts donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, le caractère

onéreux étant indispensable à cet effet (arrêt du Tribunal fédéral en la cause 2A.174/2002 du 23 décembre 2002, mentionné par la Revue fiscale 2003 p. 542, consid. 1);

16. Que, aux termes de l'art. 6 al. 2 OTVA, la cession d'un bien incorporel ou d'un droit ainsi que l'obligation de ne pas commettre ou de tolérer un acte ou une situation doit être considérée comme une prestation de services; que dès lors l'acquisition de droits sur un joueur constitue une acquisition de prestation de services (arrêt susmentionné du 23 décembre 2002, consid. 2 *in initio*);

17. Que, par le même arrêt du 23 décembre 2002 (consid. 2 *in fine*), le Tribunal fédéral a estimé que l'impôt préalable relatif à l'acquisition de joueurs par une société financière ne pouvait être déduit si ces joueurs étaient mis à disposition d'un club à titre gratuit avant que les droits les concernant soient revendus, étant donné que la mise à disposition à titre gratuit ne constituait pas une opération imposable; qu'à cet égard peu importait que la société financière restât maître des droits relatifs aux joueurs tout en les mettant à disposition du club (arrêt précité, consid. 4);

18. Que, à la lumière de l'art. 33 OTVA, le dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable est exclu pour les prestations de services, à l'exception de celles qui entrent dans le prix d'un bien pouvant faire l'objet d'un dégrèvement (cf. *Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berne 1999, p. 273; *Annie Rochat Pauchard, La régularisation de la déduction de l'impôt préalable en matière de TVA ou les changements d'affectation*, in *Festschrift SRK/Mélanges CRC*, Lausanne 2004, p. 274);

19. Qu'en l'espèce, il y a acquisition auprès de clubs suisses ou étrangers de droits relatifs à des joueurs à titre onéreux par la recourante et mise à disposition desdits joueurs du club de Y à titre gratuit pendant une durée pouvant aller jusqu'à un an, puis revente des droits;

20. Qu'au vu des faits, il n'est pas possible de soutenir que la recourante achète des droits pour les revendre, même si le but est aussi de faire un bénéfice en cas d'augmentation de la valeur des droits; que le but premier est bien de fournir au club de Y de nouveaux joueurs, la recourante n'alléguant pas de cas de revente immédiate de droits sans que le joueur concerné ait évolué un certain temps dans le club;

21. Qu'on ne saurait exciper d'une séparation entre les droits d'une part et l'activité du joueur d'autre part, qu'en conséquence, ce n'est pas seulement le joueur qui est mis à disposition, mais les droits y relatifs; que dès lors que le joueur est mis à disposition d'un tiers gratuitement, il n'y a pas affectation à des buts imposables au sens de l'art. 29 al. 2 OTVA et que la recourante est dans une position de consommatrice finale de dernier stade, qu'il n'y a donc pas de droit à déduction de l'impôt préalable;

22. Que c'est à tort que la recourante se réfère subsidiairement aux règles concernant la double affectation, puisqu'en l'espèce, il n'y a pas double affectation, tous les joueurs étant apparemment mis gratuitement à disposition du club de Y avant d'être transférés à titre onéreux; que la double affectation

pourrait éventuellement être envisagée si certains joueurs étaient directement transférés à titre onéreux, mais que ce cas de figure n'est pas invoqué par la recourante;

23. Qu'en l'espèce l'art. 33 OTVA n'est pas applicable, puisque sont seules concernées des prestations de services;

24. (rejet du recours)

[10] Peut être consultée sur le site Internet de l'Office fédéral de la justice à l'adresse http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0007.File.tmp/bv-alt-f.pdf

**JAAC 68.160 - Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions
du 8 juin 2004, en la cause X [CRC 2002-129]**

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2004
Année	
Anno	
Band	68
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 006 389

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.