



## **Arrêt du 27 octobre 2020**

---

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),  
Keita Mutombo, Sonja Bossart Meier, juges,  
Maeva Martinez, greffière.

---

Parties

**A.** \_\_\_\_\_,  
représentée par  
Serge Leuenberger,  
Cabinet TVA Serge Leuenberger,  
recourante,

contre

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

---

Objet

Représentation directe, réduction de la déduction de l'impôt  
préalable, valeur d'une subvention non monétaire.

## Faits :

### A.

A.\_\_\_\_\_ (ci-après : l'assujettie), qui a son siège à \*\*\*, est un établissement public autonome créé par l'Etat \*\*\* (loi du \*\*\* sur la \*\*\*, abrogée par la loi sur la \*\*\* du \*\*\*, entrée en vigueur le \*\*\* [\*\*\*]). Inscrite au registre du commerce de ce canton depuis le \*\*\*, elle a pour but d'encourager la construction, construire et exploiter des parcs de stationnement (extrait du registre du commerce du canton \*\*\*). Elle est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC ou l'autorité inférieure) en qualité d'assujettie depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995.

### B.

Par diverses conventions conclues entre \*\*\* et \*\*\*, l'Etat \*\*\*, la Ville \*\*\*, les communes \*\*\* ainsi que \*\*\* (ci-après : les collectivités publiques) constituent, sur des parcelles leur appartenant, des droits de superficie ou d'usage en faveur de l'assujettie lui permettant d'établir, maintenir et exploiter des parkings. Ces conventions prévoient dans certains cas que les droits de superficie ou d'usage sont accordés à l'assujettie à titre gratuit ou moyennant une contrepartie symbolique.

### C.

Le \*\*\*, l'assujettie conclut une convention avec B.\_\_\_\_\_ – constituée des E.\_\_\_\_\_ ou C.\_\_\_\_\_, des F.\_\_\_\_\_ et de D.\_\_\_\_\_ – portant sur la vente, par l'assujettie, des abonnements \*\*\* (ci-après : abonnements \*\*\*). Lesdits abonnements permettent de bénéficier de l'offre combinée d'une place de parking, mise à disposition par l'assujettie, en complément d'un abonnement « G.\_\_\_\_\_ \*\*\* » permettant de profiter de l'offre commune des prestations de transports publics émanant des F.\_\_\_\_\_, des E.\_\_\_\_\_ et de D.\_\_\_\_\_.

### D.

A la suite d'une rencontre à Berne en date du 2 février 2017, puis d'un courrier de l'assujettie du 8 février 2017 ayant pour but d'obtenir confirmation sur la manière de calculer – selon la pratique de l'AFC – les rentes de superficie, l'AFC communiqua à l'assujettie, par courrier du 24 mai 2017, que la renonciation (partielle) par les collectivités publiques à percevoir une rente de superficie ou d'usage (cf. consid. B supra) constituait une subvention non monétaire qui devait être prise en compte dans le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable. Dans ce contexte, l'autorité inférieure confirma son intention de fixer les rentes de superficie ou

d'usage, soit les montants des subventions non monétaires, de la manière suivante :

- Lorsque la convention prévoit un mode de calcul basé sur le résultat d'exploitation, à la moitié du résultat annuel sans tenir compte d'autres éléments (p. ex. déficit reporté) ; si le résultat est nul ou négatif, il n'existe ni rente ni subvention ;
- Lorsque la convention ne prévoit aucune rente ou fixe un montant symbolique de CHF 1.-, à la moitié du résultat annuel, pour autant qu'il soit positif ;
- Lorsque la convention prévoit un montant défini, à la somme ainsi fixée.

## **E.**

**E.a** Suite à un contrôle débuté le 2 novembre 2016 et définitivement achevé le 16 août 2017 et portant sur les périodes fiscales allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2010 au 4<sup>e</sup> trimestre 2013, l'AFC constata que, dans le cadre du calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable, l'assujettie n'avait pas pris en compte la valeur des subventions non monétaires octroyées par les collectivités publiques en observant la méthode de valorisation des rentes telle qu'indiquée dans son courrier du 24 mai 2017 (cf. consid. D ci-avant). L'autorité inférieure releva également que, dans le cadre de la vente des abonnements <sup>\*\*\*</sup>, l'assujettie avait considéré à tort avoir agi en qualité de représentante indirecte de B.\_\_\_\_\_, de sorte qu'elle avait imposé la vente desdits abonnements et déduit l'impôt préalable grevant leur achat au lieu de soumettre à l'impôt ses seules commissions d'intermédiaire. L'AFC renonça à effectuer une correction dans ce contexte dès lors que la différence entre la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) déclarée et la TVA déduite par l'assujettie correspondait à l'impôt dû sur sa commission d'intermédiaire. Cependant, dans la mesure où l'assujettie avait à tort tenu compte des recettes de vente de ces abonnements et de l'impôt préalable grevant leur achat, elle procéda à une rectification du calcul de la déduction de l'impôt préalable également à ce titre.

**E.b** Le 31 août 2017, l'AFC adressa à l'assujettie une notification d'estimation (n° <sup>\*\*\*</sup>) fixant les montants de la créance fiscale pour les années 2010 à 2013 à CHF 519'048.-, CHF 643'250.-, CHF 1'007'576.- et CHF 1'196'869.- et le montant de la correction de l'impôt en faveur de l'assujettie à CHF 138'772.-. Par courrier du 27 septembre 2017, l'assujettie contesta la notification d'estimation concluant à son annulation partielle. Elle affirma en substance avoir agi en tant que représentante indirecte de B.\_\_\_\_\_ dans le cadre des ventes des abonnements <sup>\*\*\*</sup> et contesta le mode de valorisation des rentes retenu par l'AFC pour les droits de super-

ficie et d'usage octroyés par les collectivités publiques. A cet effet, elle proposa que les montants desdites rentes soient déterminés en prenant en compte une valeur au m<sup>2</sup> (surface x prix/m<sup>2</sup> x taux de rendement).

## **F.**

**F.a** Le 7 février 2018, l'AFC rendit une décision formelle par laquelle elle confirma le montant de la correction de l'impôt tel que fixé par la notification d'estimation du 31 août 2017 (CHF 138'772.-. en faveur de l'assujettie). L'autorité inférieure exposa, en substance, que le statut de représentante directe de l'assujettie dans le cadre des ventes des abonnements \*\*\* résultait des circonstances – de sorte que celle-ci devait imposer uniquement sa commission d'intermédiaire – et que la valeur des subventions non monétaires avait été fixée sur la base des conventions d'octroi des droits de superficie ou d'usage, excluant ainsi une valorisation consistant à multiplier la surface par le prix au m<sup>2</sup> et par le taux de rendement.

**F.b** L'assujettie forma réclamation contre cette décision par mémoire du 9 mars 2018, concluant à son annulation partielle. Cette dernière persista à affirmer qu'elle vendait les abonnements \*\*\* en qualité de représentante indirecte de B. \_\_\_\_\_ et que la valeur des droits de superficie et d'usage devait être fixée selon un prix au m<sup>2</sup>. De surcroît, elle indiqua avoir fait par erreur une mauvaise application des règles de valorisation énoncées dans le courrier de l'AFC du 24 mai 2017 (cf. consid. D ci-avant) dans le cadre de quatre parkings (W. \_\_\_\_\_, X. \_\_\_\_\_, Y. \_\_\_\_\_ et A'. \_\_\_\_\_). Par décision sur réclamation du 29 novembre 2018, l'AFC admit partiellement la réclamation de l'assujettie concernant le parking de A'. \_\_\_\_\_ et fixa les montants de la créance fiscale pour les années 2010 à 2013 à CHF 516'390.-, CHF 641'817.-, CHF 1'006'427.- et CHF 1'196'871.- et le montant de la correction de l'impôt en faveur de l'assujettie à CHF 145'010.-.

## **G.**

**G.a** Par recours du 14 janvier 2019, l'assujettie (ci-après : la recourante) a déféré la décision de l'AFC du 29 novembre 2018 au Tribunal administratif fédéral. Concernant le premier objet du litige, à savoir la valorisation des rentes des droits de superficie ou d'usage, la recourante conclut, principalement, à ce que lesdites rentes soient calculées en fonction d'une valeur au m<sup>2</sup>, à l'exception de la situation où la rente correspond à un montant fixe. Subsidiairement, elle conclut, dans la mesure où le Tribunal de céans serait d'avis que la valeur des droits de superficie doit être calculée sur la base des conventions, à ce que chacune des conventions soient appliquées dans leur intégralité, en particulier pour les anciennes conventions

prévoyant une répartition de la moitié du bénéfice après certains ajustements extracomptables devant compenser l'absence de comptabilisation d'amortissements pour les installations des parkings concernés (anciennes conventions conclues avec la Ville \*\*\* concernant les Parking de N.\_\_\_\_\_, Parking des M.\_\_\_\_\_, et la convention avec la Commune \*\*\* pour le Parking K.\_\_\_\_\_), à ce qu'il soit prononcé que la valeur du droit de superficie soit déterminée en fonction des m<sup>2</sup> lorsque la convention ne prévoit rien quant à la valeur du droit de superficie ou prévoit le versement de CHF 1.- symbolique et à ce qu'il soit considéré qu'il n'y a pas de réduction de la déduction de l'impôt préalable à effectuer en relation avec les parkings W.\_\_\_\_\_, X.\_\_\_\_\_ et Y.\_\_\_\_\_.

S'agissant du deuxième objet du litige, à savoir le traitement fiscal des opérations portant sur la vente des abonnements \*\*\*, la recourante conclut, principalement, à ce que le ch. 1 du résultat du contrôle correspondant au ch. 2 des recommandations annexées au résultat du contrôle soit rectifié de la manière suivante : « Dans le cadre de l'offre combinée A.\_\_\_\_\_ – G.\_\_\_\_\_, vous agissez comme acheteur-revendeur des abonnements G.\_\_\_\_\_. Vous déclarez la TVA sur tous les montants encaissés des abonnés et vous pouvez déduire la TVA grevant les montants payés aux E.\_\_\_\_\_ au titre de l'acquisition de l'abonnement G.\_\_\_\_\_. Pour le calcul de la Redip [réduction de la déduction de l'impôt préalable] en relation avec l'activité \*\*\* seules les recettes découlant de l'abonnement \*\*\* compris dans l'offre combinée doit être pris en considération pour le calcul ».

**G.b** Par réponse du 21 mars 2019, l'AFC conclut au rejet du recours. Intervenant de manière spontanée dans la procédure, la recourante a fait parvenir une réplique en date du 9 mai 2019. L'AFC y a répondu par duplique du 13 juin 2019.

## H.

**H.a** Par ordonnance du 13 mai 2020, le Tribunal administratif fédéral a requis de l'AFC qu'elle lui transmette une copie de la notification d'estimation n° \*\*\* du 31 août 2017. L'autorité inférieure a fait suite à cette demande par courrier du 19 mai 2020.

**H.b** Par ordonnance du 23 juillet 2020, le Tribunal administratif fédéral a requis de l'AFC qu'elle lui indique le calcul effectué pour déterminer l'excédent des recettes sur les dépenses en application des anciennes et des conventions plus récentes – en précisant le type d'amortissement pris en charge dans les deux cas de figure. Par courrier du 27 août 2020, l'autorité

inférieure a expliqué que les ajustements extracomptables prévus par les conventions (dont les éventuels amortissements) ne serviraient pas à fixer l'étendue de la rente, mais à déterminer le moment à partir duquel celle-ci sera versée. En définitive, la rente (correspondant à 50% du résultat d'exploitation) serait arrêtée de manière identique dans les nouvelles et les anciennes conventions. Tant qu'une telle rente ne serait pas versée, la collectivité publique octroierait une subvention à la recourante. Par lettre du 2 septembre 2020, la recourante a maintenu que les anciennes et les nouvelles conventions auraient un contenu différent concernant le calcul de l'excédent des recettes sur les dépenses et par voie de conséquence sur l'existence d'une rente.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants ci-après.

## **Droit :**

### **1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions non réalisées en l'espèce 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 (art. 31 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).

**1.2** En sa qualité de destinataire de la décision du 29 novembre 2018, la recourante est spécialement touchée par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Elle a dès lors manifestement qualité pour recourir (art. 48 al. 1 PA). Interjeté en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA en lien avec l'art. 22a al. 1 let. c PA), le recours répond en outre aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

**1.3** La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) 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 présent litige portant sur des périodes fiscales postérieures à cette date (soit du

1<sup>er</sup> trimestre 2010 au 4<sup>e</sup> trimestre 2013), la LTVA et l'OTVA sont seules applicables, tant au fond qu'en ce qui concerne la procédure (cf. art. 112 et 113 LTVA).

## **2.**

**2.1** La recourante 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/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7<sup>e</sup> éd., 2016, n. marg. 1146 ss ; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>e</sup> éd., 2013, n. marg. 2.149). 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. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., 2011, ch. 2.2.6.5 p. 300 s.).

La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (art. 12 PA, applicable en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA). Cette maxime 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). En conséquence, 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 et 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3<sup>e</sup> éd., 2013, ch. 1135 s.).

## **2.2**

**2.2.1** Ressortissant au domaine de la procédure, le principe de la libre appréciation des preuves s'applique de façon générale à toute procédure de nature administrative (cf. notamment, art. 19 PA cum art. 40 de la Loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273], art. 81 al. 3 LTAF ; ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C\_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3 ; BENOÎT BOVAY, *Procédure administrative*, 2<sup>e</sup> éd., 2015, p. 240 s. ; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, op. cit., p. 52 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 296 s.). L'appréciation des preuves est libre avant tout en ce qu'elle n'est pas liée par des règles rigides sur la preuve qui prescriraient exactement au juge la manière dont se constitue une preuve valable ni la valeur probante des différents moyens de preuve les

uns par rapport aux autres (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2, 133 I 33 consid. 2.1 ; arrêt du TF 2C\_244/2010 du 15 novembre 2010 consid. 3.3).

**2.2.2** Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité (administrative ou judiciaire) se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision (cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 2C\_806/2017 du 19 octobre 2017 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 1.3.2 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.4 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.140 ss, en particulier 3.144). A cet égard, il n'est pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 et 128 III 271 consid. 2b/aa ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 2.4.1 et A-704/2012 27 novembre 2013 consid. 3.5.3 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 3.141).

En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit (cf. RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 3<sup>e</sup> éd., 2014, n. marg. 996 ss ; THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2<sup>e</sup> éd., 2018, n. marg. 1563).

Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du TF 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; arrêt du TAF A-3003/2017 du 1<sup>er</sup> mai 2019 consid. 1.4.2). Elle ne s'applique toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond avec un degré de vraisemblance suffisant à la réalité (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-3003/2017 précité consid. 1.4.2 et A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 1.4).

**3.**

Le premier objet litigieux porte sur la méthode de valorisation des rentes des droits de superficie ou d'usage concédées par les collectivités publiques à la recourante, soit du montant des subventions non monétaires touchées par cette dernière. Le deuxième objet du litige a trait quant à lui à la question de savoir si la recourante a vendu les abonnements \*\*\* – portant sur la mise à disposition d'une place de parking et d'un abonnement « G. \_\_\_\_\_ \*\*\* » – en qualité de représentante indirecte ou directe de B. \_\_\_\_\_ . Ces deux questions seront traitées successivement ci-après.

**4.**

**4.1** Sont soumises à la TVA les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux, c'est-à-dire moyennant une contre-prestation, 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). La notion de prestation est un terme générique qui recouvre tant les livraisons (cf. art. 3 let. d LTVA) que les prestations de services (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 (art. 3 let. c LTVA). Constitue également une prestation celle qui est fournie en vertu de la loi ou sur réquisition d'une autorité (art. 3 let. c LTVA).

Le caractère onéreux est une condition essentielle de l'opération TVA : pour qu'une prestation soit soumise à l'impôt, un échange de prestations est ainsi nécessaire. Il faut qu'un rapport existe entre la prestation et la contre-prestation, c'est-à-dire que la prestation engendre la contre-prestation (cf. arrêts du TF 2C\_233/2019 du 29 août 2019 consid. 5.1 et 2C\_312/2017 du 8 mars 2018 consid. 4.3, in : RDAF 2018 II 231 ; ATF 138 II 239 consid. 3.2 et 132 II 353 consid. 4.1). La pratique exige un « rapport économique étroit » (« *innere wirtschaftliche Verknüpfung* » ; ATF 141 II 182 consid. 3.3). Celui-ci se caractérise en principe par l'existence de prestations de valeurs économiques égales (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.3 et 140 I 153 consid. 2.5.1), la loi et la jurisprudence n'exigeant cependant pas une équivalence absolue (cf. arrêt du TF 2C\_576/2013 du 20 décembre 2013 consid. 2.2.1, in : RDAF 2014 II 375).

**4.2** 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 ; arrêt du TAF A-239/2016 précité consid. 3.1.3 ; SONJA BOSSART/DIEGO CLAVADETSCHER, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [ci-après : MWSTG-

Kommentar 2015], n° 14 ss ad art. 18). 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 ; arrêt du TAF A-1383/2015 du 4 mars 2016 consid. 2.2). Ce qui compte, ce n'est donc pas que la prestation ou la contre-prestation soit fournie en vertu d'une obligation légale ou contractuelle, mais bien la nature économique du lien existant entre les deux. Les rapports concrets entre les personnes concernées sont déterminants (cf. arrêts du TF 2C\_233/2019 précité consid. 5.1, 2C\_323/2019 du 20 septembre 2019 consid. 5.2 et 2C\_233/2019 du 29 août 2019 consid. 5.1). Enfin, lorsqu'un litige porte sur l'interprétation d'une clause contractuelle, il y a lieu de rechercher la réelle et commune intention des parties (art. 18 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse [Livre cinquième : Droit des obligations, CO, RS 220] ; interprétation subjective). En effet, le point de départ de la qualification en droit civil du contrat est la réelle et commune intention des parties contractantes. Il est donc nécessaire de déterminer cette volonté, afin de pouvoir établir ce que les parties voulaient réellement (arrêt du TAF A-358/2017 du 31 août 2017 consid. 3.2 ; WOLFGANG WIEGAND, in : Basler Kommentar, Obligationenrecht, 6<sup>e</sup> éd., 2015, n°7 ss ad art.18 CO, p. 134 ss).

## 5.

**5.1** Ne sont ainsi 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 ; BOSSART/CLAVADETSCHER, MWSTG-Kommentar 2015, n° 131 ad art. 18 ; arrêts du TAF A-1383/2015 précité consid. 2.3 et A-4384/2014 du 26 novembre 2015 consid. 2.1.4.). 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 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (Cst., RS 101) ne font – entre autres – pas partie de la contre-prestation. 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 directe pour celui qui les alloue (« der Subventionsgeber »). Il n'existe cependant pas une 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 (cf. ATF 140 I 153 consid. 2.5.5 ; arrêts du TF 2C\_233/2019 précité consid. 5.4 et 2C\_313/2017 du 8 mars 2018 consid. 6.2 ; arrêt du TAF A-6381/2015 du 5 août 2016 consid. 2.2.1.3 ; PIERRE-MARIE GLAU-SER/ALEXANDRA PILLONEL, in : MWSTG-Kommentar 2015, n° 154 ad art. 18).

Si ni la loi, ni l'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 ». Sur un plan cantonal, la loi genevoise du 15 décembre 2005 sur les indemnités et les aides financières (Recueil systématique genevois [RSG] D 1 11 ; ci-après citée : LIAF) définit les aides financières comme des avantages pécuniaires ou monnayables accordés à des bénéficiaires étrangers à l'administration cantonale aux fins d'assurer ou de promouvoir la réalisation de tâches d'intérêt public que l'allocataire s'est librement décidé d'assumer (art. 2 al. 1 LIAF). Les indemnités sont pour leur part définies comme des prestations accordées à des tiers étrangers à l'administration cantonale pour atténuer ou compenser des charges financières découlant de tâches prescrites ou déléguées par le droit cantonal. Cette loi prévoit en outre que les aides financières sont toujours octroyées pour une durée limitée sans toutefois dépasser quatre ans. Elles peuvent être renouvelées (art. 2 al. 2 et 3 LIAF).

**5.2** Des prestations que l'Etat acquiert pour accomplir ses tâches publiques peuvent également être soumises à la TVA, à condition d'être en présence d'un échange de prestations et non pas d'un subventionnement (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 ; arrêts du TF 2C\_323/2019 précité consid. 5.4 et 2C\_313/2017 précité consid. 4.4 ; arrêt du TAF A-239/2016 précité consid. 3.3.1). Il y a donc lieu de distinguer entre deux cas de figure aux conséquences opposées sous l'angle de la TVA.

Dans l'hypothèse où l'Etat verse une contribution en vue d'encourager et soutenir un certain comportement qui correspond à l'intérêt public, celle-ci constitue une subvention et il n'y a dès lors pas de place pour une imposition sous l'angle de la TVA. En revanche, lorsque l'Etat acquiert une prestation concrète et individualisée pour accomplir une tâche lui incombant, on est en présence d'un échange de prestations soumis à la TVA (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 et 140 I 153 consid. 2.5.4 s. ; arrêts du TF 2C\_323/2019 précité consid. 5.4 et 2C\_233/2019 précité consid. 5.3 ; arrêt du TAF A-239/2016 précité consid. 3.3.3.2 ; cf. également Info TVA n° 5, « Subventions et dons » [ci-après : Info TVA n° 5], ch. 1.4.2).

Comme le Tribunal fédéral a eu l'occasion de le rappeler récemment, 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 (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 ; arrêts du TF 2C\_233/2019 précité consid. 5.3, 2C\_323/2019 précité consid. 5.4 et 2C\_826/2016 précité consid. 2.5 ; cf. également arrêt du TAF A-239/2016 précité consid. 3.3.4). 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, c'est-à-dire sans contrepartie économique équivalente. Dans un tel cas, il n'y a donc pas de lien économique étroit entre une prestation et une contre-prestation, de sorte qu'il ne peut être question d'un rapport d'échange. Il en va en outre de même lorsque la subvention est versée en vertu d'un mandat de prestations (cf. ATF 141 II 182 consid. 3.5 ; arrêts du TF 2C\_323/2019 précité consid. 5.4 et 2C\_826/2016 précité consid. 2.5 ; arrêts du TAF A-239/2016 précité consid. 3.3.4 et A-5745/2015 du 13 juin 2016 consid. 4.4.2 ; GLAUSER/PILLONEL, op. cit., n° 178 ad art. 18 ; cf. également Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, in : Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6348 s.).

**5.3** En outre, une subvention peut prendre plusieurs formes : prestations pécuniaires ; conditions préférentielles consenties lors de prêts, remises de prêts et abandons de créances ; octroi de droits de superficie sans rente ou avec rente réduite ; prestations en nature et services accordés à titre gracieux ou à des conditions avantageuses ; etc. (AFC, Info TVA n° 5, p. 6 s., n. marg. 1.2). Ainsi, une subvention peut consister en la renonciation totale ou partielle par le concédant à une prestation qui lui est due par le bénéficiaire de la subvention (arrêts du TF 2C\_233/2019 précité consid. 5.4 et 2C\_174/2010 du 15 juillet 2010 consid. 2.4 ; arrêts du TAF A-5468/2008 et A-5469/2008 du 21 janvier 2010 consid. 2.2.2 et A-1483/2006 du 16 octobre 2007 consid. 3.1.2). Le point commun à ces transactions est que le bénéficiaire de la subvention reçoit un avantage appréciable en argent (arrêt du TF 2C\_174/2010 précité consid. 2.4).

## **6.**

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 facturée, pour autant qu'il prouve l'avoir réglé (art. 28 al. 1 let. a et al. 3 LTVA). Tous les impôts préalables accumulés dans le cadre de l'activité entrepreneuriale, soit les impôts grevant les livraisons de biens et les prestations de services fournies à l'assujetti (« *input* ») et lui permettant de réaliser son chiffre d'affaires

(« *output* »), sont en principe déductibles. *A contrario*, les dépenses qui n'ont aucun rapport avec l'activité entrepreneuriale, comme les dépenses dans le domaine privé, ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Bien qu'elles entrent dans le cadre de l'activité entrepreneuriale, les charges grevées de TVA qui sont affectées à du chiffre d'affaires imposable mais non imposé – soit les opérations exonérées au sens impropre (opérations exclues du champ de l'impôt) et pour l'imposition desquelles l'assujetti n'a pas opté – ne donnent ainsi pas droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 29 LTVA). Les subventions obtenues par l'assujetti ont également une conséquence sur la déduction de l'impôt préalable dès lors qu'elles réduisent en proportion des fonds reçus le droit de ce dernier à récupérer l'impôt ayant grevé, en amont, ses acquisitions de biens et de prestations de services (« *input* » ; cf. art. 33 al. 2 LTVA). Il s'agit dès lors de déterminer le ratio entre le montant des subventions et la totalité des recettes réalisées par l'assujetti (PIERRE-MARIE GLAUSER, in : MWSTG-Kommentar 2015, ch. 39 ad art. 33).

## 7.

**7.1** Si les documents comptables font défaut ou sont incomplets ou que les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une taxation par estimation (art. 79 al. 1 LTVA ; cf. arrêts du TF 2C\_576/2015 du 29 février 2016 consid. 3.4 et 2C\_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-1133/2018 du 26 septembre 2018 consid. 2.5.1 et A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 4.3.1 ; JÜRIG STEIGER, in : MWSTG-Kommentar, ch. 7 ss ad art. 79).

L'art. 79 al. 1 LTVA distingue deux cas de figure. D'une part, une taxation par estimation a lieu lorsque des violations des règles formelles concernant la tenue des comptes apparaissent et qu'elles sont d'une gravité telle que la véracité matérielle des résultats comptables s'en trouve remise en cause (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4a ; arrêts du TF 2C\_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3 et 2A.437/2005 du 3 mai 2006 consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.3.2). Une estimation intervient par ailleurs également lorsque les résultats découlant de la comptabilité même tenue correctement du point de vue formel ne correspondent manifestement pas à la réalité (arrêt du TF 2C\_1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.2, in : Archives 83 p. 57, RDAF 2015 II 171 ; arrêts du TAF A-1331/2013 précité consid. 5.3.2 et A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.2.2).

## 7.2

**7.2.1** Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause et aboutit à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité (cf. arrêts du TF 2C\_950/2015 du 11 mars 2016 consid. 4.5 et 2C\_576/2015 précité consid. 3.4 ; arrêt du TAF A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 8.2 ; STEIGER, op. cit., ch. 23 ad art. 79). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes reconstructives qui tendent à compléter ou à reconstituer une comptabilité déficiente. L'administration peut notamment, dans ce but, opérer une reprise d'impôt, présumer de l'exactitude d'une pièce justificative ou encore établir le chiffre d'affaires pour une brève période, puis appliquer le résultat ainsi obtenu à une période plus longue (extrapolation). Il est le lieu de rappeler ici que les déclarations des parties, dont font partie les contrats, sont comprises dans les méthodes dites reconstructives. A cet égard, il sera encore rappelé que les contrats sont naturellement aussi sujets à interprétation. Les parties utiles et fiables de la comptabilité, de même que les pièces justificatives disponibles doivent, dans la mesure du possible, être prises en compte dans le cadre de l'estimation et peuvent même servir de base à la taxation (cf. arrêts du TAF A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 6.2 et A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.2 ; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in : Archives 69 p. 530 ss).

**7.2.2** Dans la procédure de recours, l'assujetti peut remettre en cause, d'une part, la réalisation des conditions de l'estimation et, d'autre part, l'estimation du chiffre d'affaires aval ou du flux litigieux en tant que telle (cf. arrêts du TAF A-1662/2014 du 28 juillet 2015 consid. 4.3.6 et A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.1).

Dans un premier temps, il appartient à l'administration de prouver que les conditions d'application de la taxation par estimation sont remplies. Sur ce point, c'est elle qui supporte le fardeau de la preuve et le Tribunal de céans jouit d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.9.2 ; arrêts du TAF A-1662/2014 précité consid. 4.3.6 et A-351/2014 précité consid. 4.3.6 ; cf. ég. STEIGER, op. cit., ch. 33 ad art. 79 LTVA).

Dans un deuxième temps, il sied de se demander si l'autorité fiscale a procédé correctement à l'estimation. Là encore, le fardeau de la preuve appartient à l'AFC. Cela étant, le Tribunal administratif fédéral – lors même que sa cognition n'est pas restreinte par la loi – fait preuve de retenue lors de son analyse de l'exactitude de l'estimation de l'autorité inférieure et ne

remplace l'appréciation de cette dernière par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes (cf. arrêts du TAF A-1679/2015 précité consid. 4.3.2, A-3292/2015 du 8 janvier 2016 consid. 3.5 et A-1662/2014 précité consid. 4.3.6 ; STEIGER, op. cit., ch. 33 et 37 ad art. 79 LTVA).

Dans un troisième temps, s'il s'avère que les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est au recourant qu'il revient de fournir les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée par l'administration, le TAF faisant preuve de retenue lors de son examen (cf. arrêts du TF 2C\_970/2012 du 1<sup>er</sup> avril 2013 consid. 4.2 et 4.3, 2C\_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3 et 2C\_430/2008 du 18 février 2009 consid. 5.2 ; arrêt du TAF A-2657/2014 précité consid. 3.6 ; STEIGER, op. cit., ch. 38 ad art. 79 LTVA).

## 8.

En l'espèce, le premier objet du litige concerne la valorisation des droits de superficie ou d'usage concédés à la recourante par les collectivités publiques. A cet effet, le Tribunal de céans rappelle que la recourante exploite plusieurs parkings et est propriétaire de certains d'entre eux. Lorsque le parking ne lui appartient pas, elle est au bénéfice d'un droit de superficie ou d'usage concédé par une collectivité publique ou un tiers. Dans les cas où ces droits sont octroyés (en partie) gratuitement par une collectivité publique, la recourante reçoit une subvention non monétaire et est dès lors tenue de réduire le montant de la déduction de l'impôt préalable en proportion de celle-ci (cf. consid. 6 ci-avant). L'AFC a arrêté, par voie d'estimation, la valeur des rentes de superficie ou d'usage – soit des subventions non monétaires – lorsque celles-ci ne résultaient ni des données comptables ni des documents (p. ex. conventions). Dite valorisation étant contestée, il s'agit pour la Cour de céans de la contrôler. Pour ce faire, il convient de procéder en trois étapes (cf. consid. 7.2.2 ci-avant). Tout d'abord, il y a lieu d'examiner les conditions de la taxation par estimation (cf. consid. 8.1 ci-après), puis de déterminer si l'AFC a procédé correctement à l'estimation en elle-même en analysant la méthode utilisée par l'AFC (cf. consid. 8.2 ci-après) et enfin de voir dans quelle mesure la recourante parvient à démontrer le caractère inexact de l'estimation opérée par l'AFC (cf. consid. 8.3 ci-après).

A titre liminaire, la Cour de céans précise que dans son recours du 14 janvier 2019, la recourante n'a pas contesté l'existence même des subventions non monétaires octroyées par les collectivités publiques. Toutefois, dans sa réplique du 9 mai 2019 (cf. consid. G.b *supra*), elle a indiqué – en

se fondant sur l'arrêt du TAF A-3156/2017 du 30 janvier 2019 (décision annulée par l'arrêt du TF 2C\_233/2019 du 29 août 2019) – que l'octroi gratuit du droit de superficie et le retour gratuit des constructions se trouvaient dans un rapport d'échange, l'absence de versement d'une rente ne pouvant dès lors être qualifiée de subvention. Statuant sur recours déposé à l'encontre de l'arrêt du TAF précité, le TF a rappelé que, dans le cas considéré, l'absence de versement d'une rente de superficie par le superficière ne compensait pas économiquement l'absence d'indemnisation pour le retour des constructions à l'échéance de la convention, dans la mesure où la convention conclue entre les parties prévoyait l'amortissement complet des constructions avant leur restitution, d'où une valeur résiduelle nulle. Notre Haute Cour a précisé que dans un tel cas de figure, il ne peut être considéré qu'il y a un échange de prestations de sorte qu'il n'y a pas lieu de s'écarter de la qualification de subvention lorsqu'une collectivité publique renonce à une rente de superficie pour des motifs d'intérêt public (cf. arrêt du TF 2C\_233/2019 du 29 août 2019 consid. 8.5). Dans le cas d'espèce, les conventions liant la recourante aux différentes collectivités publiques prévoyant l'amortissement complet des installations avant leur retour sans contrepartie à l'expiration du droit de superficie, il y a lieu de considérer que les droits de superficie ou d'usage octroyés (partiellement) gratuitement à la recourante constituent des subventions.

**8.1** Premièrement, il ne ressort ni des pièces du dossier ni des allégations des parties que la comptabilité de la recourante est défectueuse et/ou entachée d'irrégularités. Il est cependant admis par les deux parties que certaines valeurs de subventions non monétaires n'apparaissent pas dans les comptes de la recourante. Dans ces circonstances, il y a lieu de retenir que les conditions pour une taxation par voie d'estimation au sens de l'art. 79 al. 1 LTVA sont remplies – ce que la recourante ne conteste pas.

## **8.2**

**8.2.1** Dans un deuxième temps, il convient d'analyser l'estimation sous l'angle du choix de la méthode utilisée par l'AFC et sur le point de savoir s'il a été tenu compte des particularités de la recourante (cf. arrêts du TAF A-3141/2015 précité consid. 8.3.2.2 et A-1662/2014 précité consid. 4.3.4 et 5.2.2.1). A cet égard, il ressort des éléments du dossier que l'AFC a procédé à l'estimation litigieuse en se basant sur le contenu des conventions concédant les droits d'usage ou de superficie à la recourante. Dites conventions prévoient les différents modes de fixation de la rente suivants :

- La rente est arrêtée à un montant fixe (parkings de B'.\_\_\_\_\_, C'.\_\_\_\_\_, D'.\_\_\_\_\_, A'.\_\_\_\_\_ et E'.\_\_\_\_\_).

- La rente due par la recourante s'élève à 50% de l'excédent des recettes sur les dépenses (parkings de H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_).
- La rente représente 50% de l'excédent des recettes sur les dépenses, la collectivité publique renonçant à prélever la rente tant que les investissements ne sont pas rentés ni amortis et tant que subsistent des pertes reportées (parkings de K.\_\_\_\_\_, M.\_\_\_\_\_ et N.\_\_\_\_\_ ) ou tant que ni le droit de superficie ni l'exploitation du bâtiment ne sont cédés (parking d'O.\_\_\_\_\_).
- Il n'existe pas de convention écrite (parkings de T.\_\_\_\_\_, U.\_\_\_\_\_, V.\_\_\_\_\_ et X.\_\_\_\_\_ ) ; le droit de superficie ou d'usage est accordé gratuitement (parkings W.\_\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_\_ et Z.\_\_\_\_\_ ), moyennant une somme symbolique de CHF 1.- (parking de S.\_\_\_\_\_ ) ou moyennant une rente dont le montant doit être discuté entre les parties en fonction du résultat d'exploitation (parking de P.\_\_\_\_\_, Q.\_\_\_\_\_ et R.\_\_\_\_\_ ).

Sur la base de ces conventions, l'AFC a fixé – par voie d'estimation – la valeur des subventions non monétaires qui n'apparaissent pas dans les comptes de la recourante de la façon suivante :

- Lorsque la rente est contractuellement arrêtée à un montant fixe, aucune subvention n'est accordée à la recourante, pour autant que le montant en cause soit effectivement versé. Si celui-ci n'est pas ou que partiellement acquitté, la collectivité publique octroie une subvention et celle-ci correspond à la différence entre le montant fixe et la somme versée.
- Si la rente s'élevant à 50% de l'excédent des recettes sur les dépenses est acquittée, il n'existe pas de subvention. Si tel n'est pas le cas, la subvention équivaut à la différence entre l'excédent et l'éventuel paiement.
- Dans les cas où la collectivité publique renonce à la rente, elle octroie gracieusement un droit de superficie ou d'usage généralement concédé à titre onéreux et accorde une subvention. Le montant de celle-ci correspond à la rente à laquelle la collectivité publique renonce. La subvention équivaut donc à 50% de l'excédent des recettes sur les dépenses.
- Finalement, quand aucune règle n'est prévue, l'AFC – procédant par voie d'estimation – a considéré que les conventions permettaient de dégager un mode général de fixation de la rente et a ainsi arrêté la subvention à la moitié de l'excédent des recettes.

De son côté, la recourante argue que les rentes de droit de superficie ou d'usage devraient être calculées en application d'une méthode consistant à multiplier la surface par le prix au m<sup>2</sup> et par le taux de rendement (surface x prix/m<sup>2</sup> x taux de rendement), à l'exception de la situation où la rente correspond à un montant fixe.

**8.2.2** Dans le cadre de l'examen du choix de la méthode retenue par l'AFC, la Cour de céans scindera son analyse en deux temps : premièrement, il sera question de l'examen de la valorisation des rentes de superficie ou d'usage retenue par l'AFC lorsque les conventions prévoient que la rente s'élève à 50% de l'excédent des recettes sur les dépenses (à savoir les conventions relatives aux parkings de H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_, K.\_\_\_\_\_, L.\_\_\_\_\_, M.\_\_\_\_\_, N.\_\_\_\_\_, O.\_\_\_\_\_, P.\_\_\_\_\_, Q.\_\_\_\_\_ et R.\_\_\_\_\_ ; cf. consid. 8.2.2.1 *infra*). Dans un deuxième temps, il sera traité de l'examen de la valorisation des rentes de superficie ou d'usage lorsqu'il n'existe pas de convention écrite ou que les conventions accordent le droit de superficie ou d'usage à titre gratuit ou moyennant une somme symbolique de CHF 1.- (à savoir les conventions relatives aux parkings de T.\_\_\_\_\_, U.\_\_\_\_\_, V.\_\_\_\_\_, W.\_\_\_\_\_, X.\_\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_\_, Z.\_\_\_\_\_ et S.\_\_\_\_\_ ; consid. 8.2.2.2 *infra*).

De surcroît, il est précisé que la valorisation des rentes prévoyant un montant fixe (à savoir les conventions relatives aux parkings de B'.\_\_\_\_\_, C'.\_\_\_\_\_, D'.\_\_\_\_\_, A'.\_\_\_\_\_ et E'.\_\_\_\_\_) n'est pas litigieuse dans le cas d'espèce de sorte qu'elles ne feront pas l'objet d'un examen par la Cour de céans.

**8.2.2.1** S'agissant des onze conventions prévoyant que la rente due par la recourante s'élève à 50% de l'excédent des recettes sur les dépenses (conventions relatives aux parkings de H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_, K.\_\_\_\_\_, L.\_\_\_\_\_, M.\_\_\_\_\_, N.\_\_\_\_\_, O.\_\_\_\_\_, P.\_\_\_\_\_, Q.\_\_\_\_\_, R.\_\_\_\_\_), le Tribunal de céans relève ce qui suit. Pour ces différents parkings, l'AFC s'est fondée sur la volonté des parties telle qu'exprimée dans les conventions en cause pour valoriser les rentes de superficie ou d'usage. En effet, il ressort des libellés de ces différentes conventions que les parties ont souhaité fixer la rente de superficie ou d'usage en fonction du résultat d'exploitation – ce que la recourante ne conteste du reste pas. A titre illustratif, l'art. 8 de la convention relative au parking de I.\_\_\_\_\_ est reproduit ci-dessous :

Art. 8 – Rente du droit de superficie

Le superficiaire s'engage à verser à l'Etat \*\*\* une rente de droit de superficie équivalente à la moitié (50%) du bénéfice d'exploitation de l'ouvrage qui se calcule comme suit :

- Des revenus bruts de l'exploitation de l'ouvrage, il faut déduire les charges d'exploitation (personnel, électricité, entretien, etc.) les amortissements, les charges financières (intérêts, frais, etc) et le rendement des fonds propres investis.

- Le rendement des fonds propres investis sera calculé selon le taux hypothécaire en premier rang de la Banque \*\*\*. Ce taux sera un taux moyen calculé par la Banque \*\*\* de l'année de la présentation des comptes. [...]

Compte tenu du libellé clair et sans équivoque des conventions en cause, rien ne permet de conclure que l'AFC aurait dû s'écarter du contenu des dites conventions et calculer les rentes de droit de superficie ou d'usage en retenant un mode de calcul différent de celui souhaité par les parties aux conventions – tel qu'en fonction d'une valeur au m<sup>2</sup> comme l'allègue la recourante. En se fondant sur la réelle et commune intention des parties, l'AFC n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation en procédant à l'estimation de la valeur des droits de superficie ou d'usage, soit du montant des subventions non monétaires octroyées par les collectivités publiques en cause. La méthode utilisée par l'AFC ne saurait prêter flanc à la critique, étant précisé que le Tribunal de céans fait preuve de retenue lors de son analyse de l'exactitude de l'estimation, ne remplaçant l'appréciation de l'autorité inférieure par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes, c'est-à-dire si l'autorité a excédé ou abusé de son pouvoir d'appréciation (cf. consid. 7.2.2 *supra*).

**8.2.2.2** Il reste encore à examiner l'exactitude de l'estimation effectuée par l'AFC – sous l'angle du choix de la méthode utilisée – pour les rentes de superficie ou d'usage relatives aux parkings restants, à savoir lorsqu'il n'existe aucune convention écrite (parkings de T.\_\_\_\_\_, U.\_\_\_\_\_, V.\_\_\_\_\_, X.\_\_\_\_\_) et lorsque les conventions accordent le droit de superficie ou d'usage à titre gratuit (parkings W.\_\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_\_ et Z.\_\_\_\_\_) ou moyennant une somme symbolique de CHF 1.- (parking de S.\_\_\_\_\_). A cet égard, il est rappelé que l'autorité inférieure a considéré que l'ensemble des conventions conclues par la recourante permettait de dégager un mode général de fixation de la rente. Procédant par voie d'estimation quand aucune rente n'a été comptabilisée, l'AFC a ainsi arrêté le montant des rentes de superficie ou d'usage en cause à la moitié de l'excédent des recettes sur les dépenses (cf. consid. 8.2.1 ci-avant).

A cet égard, le Tribunal de céans relève qu'il ressort de l'argumentaire de la recourante ainsi que des pièces versées au dossier qu'au début du contrôle fiscal en cause, l'inspecteur en charge du dossier a cherché à valoriser les rentes de droit de superficie ou d'usage en fonction d'une valeur au m<sup>2</sup>. Pour ce faire, ledit inspecteur s'est adressé à plusieurs collectivités publiques – à savoir la Gérance municipale \*\*\* et l'Etat \*\*\* – afin qu'elles leur communiquent les valeurs de marché au m<sup>2</sup> des surfaces mises à disposition de la recourante (cf. Recours du 14 janvier 2019, Bordereau de

pièces, pièces 20 et 21). Tandis que la Gérance municipale \*\*\* a indiqué que les informations requises n'étaient pas disponibles, l'Etat \*\*\* a quant à lui indiqué effectuer une valorisation sur la base de différentes hypothèses de prix de terrain auxquelles était appliqué un taux de rémunération de 5%. L'Etat \*\*\* a toutefois spécifié que – compte tenu des difficultés et parfois de l'impossibilité de déterminer une « juste valeur » des prestations fournies par une collectivité publique – il avait prévu de modifier sa procédure en matière d'estimation de la valeur des biens et services mis à disposition de tiers à titre gratuit ou à des conditions financières avantageuses. Ainsi, depuis 2016, l'Etat \*\*\* valorise les subventions non monétaires sur la base du coût du fonctionnement induit par les biens ou services concernés. Compte tenu de ces différents éléments, il ressort de manière évidente que la méthode de valorisation des rentes en fonction d'une valeur au m<sup>2</sup> engendrerait des difficultés d'application dès lors que, soit les données nécessaires ne seraient pas disponibles, soit elles ne permettraient pas de déterminer une « juste valeur ». Dans ces circonstances – et bien que l'AFC ne précise pas dans ses écritures les raisons l'ayant poussé à ne pas poursuivre ses démarches pour appliquer une valorisation des rentes sur la base d'une valeur au m<sup>2</sup> – il apparaît de manière évidente que l'autorité inférieure n'a pas souhaité appliquer une méthode s'étant avérée inefficace lors de sa mise en œuvre, voire impossible d'application.

Sur le vu de ce qui précède, la Cour de céans relève que, contrairement à ce qu'invoque la recourante, il n'est pas critiquable que l'autorité inférieure n'ait pas valorisé les subventions non monétaires sur la base de la méthode retenue par l'Etat \*\*\* jusqu'en 2016. Partant, il y a lieu de considérer que l'autorité inférieure n'a pas excédé son pouvoir d'appréciation en retenant que les conventions conclues par la recourante permettaient de dégager un mode général de fixation de la rente. En définitive, aucun élément ne permet de s'écarter de la méthode préconisée par l'AFC, à savoir la valorisation de la rente à la moitié de l'excédent des recettes sur les dépenses lorsque les conventions ne prévoient pas de rémunération ou un montant symbolique de CHF 1.-.

**8.3** Dans un troisième temps, il appartient au Tribunal de céans d'analyser dans quelle mesure la recourante parvient à démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation opérée par l'AFC. Dans ce contexte, il convient de se pencher sur les arguments de la recourante, étant précisé qu'il lui appartient d'apporter la preuve du caractère manifestement inexact de l'estimation.

### 8.3.1

**8.3.1.1** Tout d'abord, la recourante argue dans un premier grief que l'AFC – qui a valorisé les rentes sur la base de la volonté des parties telle qu'exprimée dans les conventions en cause – n'aurait pas tenu compte des conventions dans leur intégralité, spécifiquement quand celles-ci prévoient que la rente due par la recourante s'élève à 50% de l'excédent des recettes sur les dépenses. A l'appui de ses dires, elle avance que la notion d'excédent des recettes sur les dépenses différerait selon que l'on se réfère aux anciennes conventions (parkings de N.\_\_\_\_\_, des M.\_\_\_\_\_ et du K.\_\_\_\_\_) ou aux conventions plus récentes (parkings de H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_ et K.\_\_\_\_\_). La recourante précise que dans le cadre des anciennes conventions, le résultat serait déterminé « de manière extracomptable compte tenu de certains postes à renter. En cas de pertes résultant de ces ajustements, celles-ci sont reportées d'années en années lors du calcul du résultat extracomptable du parking concerné. Si après ajustements et reports des pertes, il n'y a pas d'excédent des recettes sur les dépenses, alors il n'y a pas de subvention et pas de Redip [réduction de la déduction de l'impôt préalable] à calculer selon la conception développée par l'AFC. ». En revanche, dans les conventions plus récentes, les charges de l'année incluraient l'amortissement comptable du parking propriété de la recourante, ce qui ne serait donc pas le cas des anciennes conventions (cf. Recours du 14 janvier 2019, p. 7, ch. 2.5).

**8.3.1.2** Dans son courrier du 27 août 2020, l'AFC soutient que l'ajustement extracomptable ne sert pas à fixer l'étendue de la rente mais à déterminer le moment à partir duquel celle-ci sera versée. En définitive, la rente serait arrêtée de manière identique dans les nouvelles et les anciennes conventions, soit à 50% du résultat d'exploitation. La recourante s'est chargée de déterminer le montant des subventions (correspondant aux rentes superficielles non versées) sur la base des instructions formulées par l'AFC dans son courrier du 24 mai 2017. Les amortissements – comptables – figurant dans le calcul des subventions correspondant aux rentes superficielles non versées seraient identiques dans les nouvelles et les anciennes conventions.

**8.3.1.3** Il est vrai qu'à teneur des différents textes des conventions (ces conventions figurent en annexe 12 de la réponse de l'AFC du 21 mars 2019), une différence existe quant à la manière de calculer le résultat d'exploitation suivant qu'il s'agit des anciennes ou des nouvelles conventions. Ainsi, dans les conventions concernant les parkings M.\_\_\_\_\_ et N.\_\_\_\_\_, la redevance correspond « à la moitié de l'excédent des recettes sur les dépenses du parking » (art. 7 des conventions), sans qu'il ne soit spécifié que les investissements doivent encore être rentés et amortis.

Cela fait du sens dans la mesure où la rente en question ne doit être versée qu'après que « les emprunts sont rentés et entièrement remboursés, et les fonds propres rentés et considérés comme entièrement remboursés ». Aucun amortissement comptable ne subsistant à ce stade, il n'est plus nécessaire de prévoir une telle retenue pour le calcul de l'excédent des recettes. La dernière convention faisant partie du lot des anciennes (parking du K. \_\_\_\_\_) est un peu différente dans le sens qu'elle prévoit « une rente de superficie représentant 50 pour cent du bénéfice d'exploitation du parking durant l'année civile précédente. Il est précisé que les intérêts et l'amortissement du prêt souscrit par A. \_\_\_\_\_ pour la construction du parking figurent au passif du compte d'exploitation, de même que l'amortissement et le rendement des fonds propres investis par A. \_\_\_\_\_ [...] ; les pertes d'exploitation éventuelles sont reportables d'exercice en exercice » (art. 8 de la convention).

A l'instar du texte reproduit sous le considérant 8.2.2.1 ci-dessus, les nouvelles conventions prévoient, quant à elles, que des revenus bruts de l'exploitation doivent être déduits non seulement les charges d'exploitation classiques (personnel, électricité, entretien, etc.), mais aussi les amortissements, les charges financières (intérêts, frais, etc.) et le rendement des fonds propres investis.

**8.3.1.4** Lorsque la recourante entend s'appuyer sur les anciennes conventions pour soutenir que l'ajustement extracomptable servirait à fixer l'étendue de la rente, il doit lui être donné tort. Par ce calcul extracomptable, les parties n'ont prévu qu'un différé d'exigibilité de la rente. Il s'ensuit qu'une rente est bel et bien due mais que les collectivités publiques en cause renoncent, temporairement et à certaines conditions, à la prélever et c'est cette renonciation justement qui constitue la subvention. Comme le souligne l'AFC, la Cour de céans a déjà jugé dans une cause similaire qu'un tel ajustement permettait uniquement de déterminer l'exigibilité de la rente et n'avait au contraire aucune influence sur le calcul de celle-ci (arrêt du TAF A-4542/2019 du 4 novembre 2019 consid. 6.2).

S'agissant du calcul lui-même des rentes de superficie, il résulte des tableaux de calcul établis par la recourante, qui ont été repris sans modifications par l'AFC dans la notification d'estimation et qui figurent en annexe de celle-ci, que la recourante a systématiquement calculé pour tous les parkings des « Frais financiers bancaires et de garantie de l'Etat » ainsi que des « Amortissements comptables » en déduction du résultat d'exploitation. Comme le souligne l'AFC, il paraît donc que les rentes ont été arrêtées de manière identique – que ce soit dans le cas des anciennes comme

des nouvelles conventions – et que celles-ci englobent les amortissements requis comme le souhaite la recourante. Partant, ce grief de la recourante doit être écarté.

**8.3.2** Dans un second grief, la recourante argue que la méthode de valorisation retenue par l'AFC est susceptible d'entraîner des fluctuations de valeur de rente dans le temps. Elle avance que ce serait en raison de ces fluctuations dans le temps qu'elle se serait écartée des conventions pour rechercher une valeur constante dans le temps basée sur les m<sup>2</sup>. Selon ses dires, sa méthode de valorisation aurait été déterminée de manière objective en tenant compte de divers éléments comme la situation du terrain, son affectation (zone de développement, zone ferroviaire, etc.), la densité de l'urbanisation et d'autres facteurs. Elle en conclut qu'il ne s'agirait dès lors pas de valeurs arrêtées arbitrairement et sans fondement.

Certes, la Cour de céans admet que la valorisation retenue par l'AFC est susceptible d'entraîner des fluctuations des valeurs de rente dans le temps. Toutefois, cet élément ne saurait à lui seul invalider la méthode employée par l'autorité inférieure. De surcroît, le Tribunal relève que l'argument de la recourante selon lequel elle n'aurait pas arrêté les valeurs au m<sup>2</sup> de façon arbitraire et sans fondement ne permet pas d'évincer la méthode utilisée par l'AFC au profit de celle préconisée par la recourante. En effet, il ressort des pièces versées au dossier que dans les comptes de la recourante la valeur du m<sup>2</sup> a été arrêtée à un montant identique pour plusieurs parkings (7 parkings ont été valorisés à CHF 50.- le m<sup>2</sup>, 2 parkings ont été valorisés à CHF 542.- le m<sup>2</sup> et 2 parkings ont été valorisés à CHF 20.- le m<sup>2</sup> ; pour le reste des parkings, les valeurs au m<sup>2</sup> ne se recourent pas ; cf. Recours du 14 janvier 2019, Bordereau de pièces, pièce 6, p. 34). Toutefois, compte tenu de la spécificité de chaque parking – tel que l'emplacement du terrain et le type de zone dans lequel il se trouve – il est surprenant que la valorisation du m<sup>2</sup> puisse se recouper pour plusieurs parkings situés à des emplacements différents. Cet élément laisse supposer – contrairement à ce qu'invoque la recourante – qu'il est difficile, voire impossible de déterminer une valeur au m<sup>2</sup> de manière non arbitraire (cf. consid. 8.2.2.2 ci-avant). Il s'ensuit que le deuxième grief invoqué par la recourante n'est pas propre à invalider l'exactitude de la taxation par voie d'estimation opérée par l'AFC, laquelle – il convient de le rappeler – a de surcroît déjà été admise par la Cour de céans dans un cas comparable (cf. arrêt du TAF A-4542/2019 précité).

**8.3.3** Finalement, la recourante affirme avoir par erreur, dans le cadre de quatre parkings (W.\_\_\_\_\_, X.\_\_\_\_\_, Y.\_\_\_\_\_ et A'.\_\_\_\_\_) avoir

arrêté la rente à 50% de l'excédent des recettes alors que ces conventions prévoiraient un montant fixe. Par décision sur réclamation du 29 novembre 2018, l'AFC a – à juste titre – reconnu que tel était effectivement le cas pour le parking A'.\_\_\_\_\_ mais a en revanche refusé d'adapter la valorisation des rentes relatives aux parkings W.\_\_\_\_\_, X.\_\_\_\_\_ et Y.\_\_\_\_\_ (cf. consid. F.b *supra*). Il convient d'examiner l'exactitude de la valorisation desdits parkings.

En l'occurrence, il ressort de l'examen des pièces du dossier que, pour les parkings W.\_\_\_\_\_ et Y.\_\_\_\_\_, le droit de superficie est accordé gratuitement à la recourante. En effet, l'art. 2 ch. 2) de la convention relative au parking W.\_\_\_\_\_ stipule que : « Afin de permettre à A.\_\_\_\_\_ de ne pas charger ses frais d'exploitation, l'Etat met le terrain et le parking, gratuitement à sa disposition », tandis que l'art. 2 ch. 2) de la convention relative au parking Y.\_\_\_\_\_ dispose que : « Afin de permettre à A.\_\_\_\_\_ d'amortir son investissement de Fr. 4'500'000.- dans la construction du parc de délestage, l'Etat met le terrain gratuitement à sa disposition » (cf. Réponse de l'AFC du 21 mars 2019, bordereau de pièces, pièces 8, convention relative au parking W.\_\_\_\_\_ et Convention relative au parking Y.\_\_\_\_\_). S'agissant du parking X.\_\_\_\_\_, il ressort des pièces versées au dossier qu'il n'existe aucune convention relative audit parking. Compte tenu des éléments qui précèdent, la Cour de céans ne saurait retenir l'argument de la recourante selon lequel les conventions relatives aux parkings W.\_\_\_\_\_, X.\_\_\_\_\_ et Y.\_\_\_\_\_ prévoiraient un montant fixe. Partant, l'exactitude de la valorisation retenue par l'AFC est confirmée.

**8.3.4** Il suit de tout ce qui précède que l'estimation de l'autorité inférieure n'est critiquable, ni dans son principe, ni quant à son résultat. Dans ces circonstances, la décision entreprise doit être confirmée. En effet, le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences (ATF 105 Ib 181 consid. 4c ; arrêts du TF 2C\_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3 et 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3).

Le recours doit donc être rejeté en ce qui concerne la question de la valorisation des subventions reçues.

## 9.

Il convient encore de traiter du deuxième objet du litige, à savoir le traitement fiscal de la vente des abonnements \*\*\*. A cet égard, il est précisé que cet abonnement est offert par la recourante en collaboration avec B.\_\_\_\_\_ constituée des E.\_\_\_\_\_, des F.\_\_\_\_\_ ainsi que de la

D.\_\_\_\_\_. Il permet de bénéficier, pour le prix unique de CHF 120.-, de la mise à disposition d'une place dans un parking \*\*\* – fournie par la recourante – ainsi que d'un abonnement « G.\_\_\_\_\_\*\_\*\_\* » permettant de profiter de l'offre commune des prestations de transports publics émanant des F.\_\_\_\_\_, des E.\_\_\_\_\_ ainsi que de la D.\_\_\_\_\_. Selon la convention du 15 octobre 2008 conclue entre la recourante et B.\_\_\_\_\_, cet abonnement est vendu par la recourante, qui s'en est vu confier la gestion administrative (cf. consid. C ci-avant). A cet effet, elle émet les titres de transport sur ses propres supports, les vend et encaisse les recettes pour les E.\_\_\_\_\_, ceux-ci agissant en qualité de C.\_\_\_\_\_ de B.\_\_\_\_\_.

La Cour de céans rappelle que l'autorité inférieure a considéré que la recourante avait agi, dans le cadre de la vente des abonnements \*\*\*, au titre de représentante indirecte de B.\_\_\_\_\_, de sorte qu'elle avait déclaré à tort les recettes de vente et déduit l'impôt préalable grevant l'achat desdits abonnements au lieu de soumettre à l'impôt ses seules commissions. Par mesure de simplification, l'AFC a renoncé à corriger la TVA facturée sur la vente des abonnements et l'impôt préalable grevant leur achat dès lors que la différence entre la TVA déclarée et la TVA déduite correspondait à l'impôt dû sur sa commission d'intermédiaire. L'autorité inférieure a toutefois procédé à la correction de la réduction de la déduction de l'impôt préalable (cf. consid. E.a *supra*). La recourante affirme pour sa part avoir agi en qualité de représentante indirecte de B.\_\_\_\_\_ et argue, en substance, vouloir comptabiliser les opérations découlant de la vente des abonnements \*\*\* en qualité d'acheteur-revendeur des abonnements, en d'autres termes sur la base des principes comptables applicables à la représentation indirecte. Après avoir exposé les principes applicables (cf. consid. 9.1 à 9.3 *infra*), la Cour de céans examinera dans un premier temps la nature du rapport de représentation existant entre la recourante et B.\_\_\_\_\_ – il s'agira spécifiquement de vérifier si les conditions légales posées en matière de représentation directe sont réalisées dans le cas d'espèce (cf. consid. 9.4. *infra*). Il s'ensuivra ensuite d'analyser les griefs invoqués par la recourante (cf. consid. 9.5 *infra*).

**9.1** La réglementation de la représentation en matière de TVA a été entièrement modifiée depuis l'entrée en vigueur de la nouvelle LTVA le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Comme sous l'ancien droit, le critère décisif dans le cadre de la représentation est toujours la manière d'apparaître aux yeux des tiers : il ne peut y avoir représentation directe, au sens de la TVA, que si le représentant n'apparaît pas comme le prestataire (FF 2008 6351). L'art. 20 LTVA – à la manière, avant lui, de l'art. 11 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300) – est

ainsi 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 (arrêts du TF 2A.620/2004 du 16 septembre 2005 consid. 4.1 et 2A.215/2003 du 20 janvier 2005 consid. 3 ; arrêt du TAF A-5720/2012 du 19 février 2014 consid. 2.3.1).

**9.2** Conformément à 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. Cette disposition fixe donc le principe suivant : si le prestataire de services se présente au bénéficiaire du service sous son propre nom, la prestation lui est imputée. Cet article reprend ainsi 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. arrêt du TAF A-5720/2012 précité consid. 2.3.7). C'est aussi le cas lorsqu'il agit pour le compte d'un tiers, c'est-à-dire en cas de représentation indirecte (cf. FF 2008 p. 6351). Ainsi, lorsque le représentant apparaît vis-à-vis du tiers comme le fournisseur de la prestation, celle-ci lui est attribuée et il y a donc deux rapports de prestations semblables successifs au sens de l'art. 20 al. 3 LTVA, à savoir un premier rapport entre le représenté (fournisseur effectif de la prestation) et le représentant (destinataire de la prestation) et un second entre le représentant (nouveau fournisseur de la prestation) et le destinataire de la prestation (cf. Info TVA n° 04, Objet de l'impôt, Janvier 2010, [ci-après : Info TVA n° 4], ch. 5.3 ; arrêts du TAF A-4614/2014 du 27 janvier 2015 consid. 2.2.3, A-886/2014 du 23 septembre 2014 consid. 2.4 et A-5720/2012 précité consid. 2.3.7).

### **9.3**

**9.3.1** Conformément à l'art. 20 al. 2 LTVA, lorsqu'une personne agit au nom et pour le compte d'une autre, la prestation est réputée fournie par la personne représentée si celle qui la représente remplit les conditions 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) et elle porte expressément le rapport de représentation à la connaissance du destinataire de la prestation ou ce rapport résulte des circonstances (let. b).

Les conditions de l'art. 20 al. 2 let. a et b LTVA sont cumulatives. Pour que l'on soit en présence d'une représentation directe, il est donc nécessaire que les deux conditions de la lettre a soient réalisées, ainsi que l'une des deux hypothèses de la lettre b (cf. arrêt du TAF A-6437/2012 du 6 no-

vembre 2013 consid. 2.2.2; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, n. marg. 13913-49).

L'entrée en vigueur de la nouvelle LTVA a définitivement aboli l'exigence pour le représentant d'agir « expressément » au nom et pour le compte du représenté dans le cadre de la représentation directe, cette exigence paraissant en effet formellement exagérée (voir rapport de P. SPORI, expert chargé de la réforme de la TVA, à l'attention du chef du Département fédéral des finances, Berne le 12 mai 2006, p. 35). En effet, le législateur a voulu simplifier la loi, notamment en assouplissant les exigences quelque peu formalistes en matière d'attribution des prestations (BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/KOCHER, op. cit., n. marg. 13913-48).

Si les conditions de la représentation directe sont remplies, la prestation fournie au destinataire est attribuée non pas au représentant mais au représenté, et le représentant ne doit pas payer d'impôt sur la prestation. Le représentant ne doit alors déclarer que sa commission à l'AFC (cf. Info TVA n° 4, p. 33 n. marg. 5.2.1).

**9.3.2** Selon la pratique de l'AFC (cf. Info TVA n° 4, p. 32 n. marg. 5.2.1), lorsqu'une personne (un représentant) agit au nom et pour le compte d'une autre, elle n'agit pas en tant que fournisseur de prestations envers l'extérieur, et la personne représentée est considérée par le destinataire de la prestation comme étant le fournisseur de la prestation dans la mesure où les conditions suivantes sont remplies :

- la personne représentée donne une procuration au représentant (à l'avance ou ultérieurement, cf. art. 32 ou 38 CO) ;
- le représentant porte expressément à la connaissance du destinataire de la prestation qu'il agit au nom d'une autre personne et ne fournit pas ses propres prestations (p. ex. prestations de garantie) et n'assume pas de risque (p. ex. risque de ducroire ou autre risque économique), ou le rapport de représentation résulte des circonstances. Il faut cependant partir de l'idée qu'en principe, le représentant (en particulier sur demande du destinataire de la prestation) est prêt à communiquer l'identité de la personne représentée (excepté pour les ventes aux enchères) ;
- le représentant apporte la preuve qu'il agit en tant que tel ;

- la personne représentée est visible pour l'AFC, c'est-à-dire que le représentant fait connaître à l'AFC l'identité de la personne représentée.

**9.3.3** L'AFC a formulé une liste exemplative énonçant quelques situations où le rapport de représentation découle des circonstances, notamment dans les cas suivants, pour lesquels le destinataire de la prestation peut objectivement reconnaître que celui qui agit le fait au nom d'une autre personne (cf. Info TVA n° 4 p. 32 n. marg. 5.2.1 ; voir également Info TVA n° 10 concernant le secteur Entreprises de transports publics et de transports touristiques, ch. 3.2.2) :

- vente d'un billet pour une manifestation (par ex. concert, manifestation sportive) ;
- vente de billets de loterie en tout genre par des kiosques, restaurants et autres points de vente ;
- vente de cartes de téléphone (cartes à prépaiement) par des kiosques et autres points de vente ;
- vente de vignettes autoroutières et de vignettes pour les vélos par des garages, magasins de vélo et autres points de vente ;
- vente de billets de train, de cartes multicourses, d'abonnements de transports publics ainsi que de billets d'avion par des agences de voyages et autres points de vente.

## 9.4

**9.4.1** En l'espèce, la réalisation des conditions prévues à l'art. 20 al. 2 let. a LTVA ne sont pas contestées par la recourante. En effet, celle-ci admet que B.\_\_\_\_\_ l'a chargée de vendre les titres de transport pour son compte. Cet élément ressort d'ailleurs des pièces versées au dossier – plus spécifiquement de la convention du 15 octobre 2008 conclue entre la recourante et B.\_\_\_\_\_ dont l'art. 2 stipule que la recourante : « [...] s'occupe de la gestion administrative des abonnements \*\*\* : elle émet les titres de transport sur ses propres supports et encaisse les recettes pour les E.\_\_\_\_\_, entreprise de transport gestionnaire de B.\_\_\_\_\_. [...] Une commission de distribution, de vente et de gestion des abonnements \*\*\* de 3.5% est également accordée à A.\_\_\_\_\_ » (cf. Recours du 14 janvier 2019, Bordereau de pièces, pièce 15). Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que les conditions cumulatives de l'art. 20 al. 2 let. a LTVA sont remplies dans le cas d'espèce.

Pour ce qui est des conditions de l'art. 20 al. 2 let. b LTVA, la Cour de céans reconnaît que la recourante n'agit certes pas expressément au nom de

B.\_\_\_\_\_. Toutefois, il y a lieu de rappeler la précision décisive et alternative de la loi, selon laquelle le rapport de représentation peut également résulter des circonstances (cf. consid. 9.3 ci-avant). En l'occurrence, l'abonnement \*\*\* est constitué de deux parties distinctes, l'une autorisant l'accès au parking et l'autre offrant un abonnement « G.\_\_\_\_\_ \*\*\* ». Il résulte de la nature des activités exercées par les parties à la convention que la recourante – qui exploite des parkings – met à disposition les places de parking et que les prestations de transports publics sont effectuées par B.\_\_\_\_\_, plus précisément les F.\_\_\_\_\_, les E.\_\_\_\_\_ et la D.\_\_\_\_\_. De surcroît, cet élément ressort également de l'abonnement \*\*\* fourni aux abonnés. En effet, sur le verso dudit abonnement, il est mentionné que « A.\_\_\_\_\_ décline toute responsabilité en cas de dommages causés aux véhicules ou de vol de tout ou partie de ces derniers, ainsi que les objets déposés dans les véhicules. [...] ». De plus, le recto de l'abonnement \*\*\* énumère les entreprises de transport ainsi que les lignes qu'elles desservent : (« E.\_\_\_\_\_ : \*\*\* / F.\_\_\_\_\_ : \*\*\* \_ \*\*\* \_ \*\*\* \_ \*\*\* \_ \*\*\* \_ \*\*\* : \*\*\* \_ \*\*\* \_ \*\*\* \_ \*\*\* \_ \*\*\* ») (cf. Réponse de l'AFC du 21 mars 2019, bordereau de pièces, pièce 15). Dans ces circonstances, il faut donc considérer que le contenu de l'abonnement \*\*\* permet au public de se rendre compte que chacune des deux prestations offertes est l'œuvre d'un auteur distinct, soit en d'autres termes que la recourante ne vend pas les titres de transport en son propre nom. Compte tenu de ces différents éléments, il y a lieu de conclure que l'existence d'un rapport de représentation directe entre la recourante et B.\_\_\_\_\_ résulte des circonstances à teneur de l'art. 20 al. 2 let. b *in fine* LTVA.

## 9.5

**9.5.1** En dernier lieu, il reste à examiner si les griefs invoqués par la recourante sont susceptibles d'altérer la vision de la Cour de céans tel qu'exposée ci-dessus. En l'espèce, dans son mémoire de recours du 14 janvier 2019, la recourante avance que « La prestation de A.\_\_\_\_\_ pour la mise à disposition d'une place de parc et les prestations G.\_\_\_\_\_ sont vendues [...] sous le numéro de TVA de la A.\_\_\_\_\_ qui collecte ainsi le montant total de TVA et déclare également le chiffre d'affaires total vis-à-vis de l'AFC. [...] la A.\_\_\_\_\_ restitue ensuite ce qui revient aux E.\_\_\_\_\_ pour la vente de la carte G.\_\_\_\_\_. Cette restitution aux E.\_\_\_\_\_ est traitée par la A.\_\_\_\_\_ comme un achat de la carte G.\_\_\_\_\_ que la A.\_\_\_\_\_ considère avoir elle-même revendu à l'usager dans le cadre de l'offre combinée pour un prix de vente global. Du point de vue comptable, la A.\_\_\_\_\_ comptabilise ces opérations sur la base de la représentation indirecte en se considérant comme acheteur-revendeur de l'abonnement G.\_\_\_\_\_. [...] La seule erreur qu'a faite la

A. \_\_\_\_\_ et qui a été corrigée à l'occasion du contrôle a été d'inclure le montant total des deux abonnements dans ses recettes de \*\*\* soumises à Redip [réduction de la déduction de l'impôt préalable] alors que seule la part du prix de l'abonnement \*\*\* devait se trouver dans les recettes \*\*\* soumises à Redip [réduction de la déduction de l'impôt préalable] », tout en poursuivant que : « Ce que demande la A. \_\_\_\_\_ est uniquement que l'on reconnaisse comme valables les flux entre cette dernière et les abonnés ainsi que ceux entre les E. \_\_\_\_\_ et la A. \_\_\_\_\_ [...] » (cf. Mémoire de recours du 14 janvier 2019, p. 10 s.). En d'autres termes, la recourante souhaite pouvoir appliquer les principes comptables relatifs à la représentation indirecte.

**9.5.2** Il est rappelé ici que si les conditions de la représentation directe sont remplies – comme dans le cas d'espèce – la prestation fournie au destinataire est attribuée non pas au représentant mais au représenté de sorte que le représentant ne doit pas payer d'impôt sur la prestation, celui-ci devant ainsi déclarer uniquement sa commission à l'AFC. Dans ces circonstances, la recourante ne saurait être habilitée à déclarer la TVA sur tous les montants payés par les abonnés et déduire la TVA grevant les montants payés aux E. \_\_\_\_\_ au titre de l'acquisition des abonnements « G. \_\_\_\_\_ \*\*\* ». De surcroît, il est rappelé que l'AFC a renoncé – par mesure de simplification – à corriger la TVA facturée sur la vente des abonnements « G. \_\_\_\_\_ \*\*\* » et l'impôt préalable grevant l'achat desdits abonnements dès lors que la différence entre la TVA déclarée et la TVA déduite correspondait à l'impôt dû sur la commission de la recourante (cf. consid. E.a *supra*). La recourante ne saurait toutefois tirer avantage de cette mesure de simplification pour considérer qu'elle serait en droit de comptabiliser les opérations TVA relatives à la vente et à l'achat des abonnements « G. \_\_\_\_\_ \*\*\* » en qualité d'acheteur-revendeur.

Compte tenu des éléments qui précèdent, il y a lieu de retenir que c'est à juste titre que l'AFC a considéré que la recourante avait agi en qualité de représentante directe de B. \_\_\_\_\_ lors de la vente des abonnements \*\*\*, de sorte qu'elle ne saurait être habilitée à comptabiliser, respectivement décompter les opérations en cause selon les règles applicables à la représentation indirecte. Partant, il y a lieu de rejeter le recours également sur ce point.

## 10.

**10.1** Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter entièrement le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de

procédure, par CHF 6'000.-, sont mis à la charge de la recourante, 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). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante)

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

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant de CHF 6'000.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Maeva Martinez

**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). 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 :