Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.102/2004/svc

Arrêt du 11 avril 2005
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Yersin et Camenzind, Juge suppléant.
Greffière: Mme Dupraz.

Parties
X._____ SA,
recourante,
représentée par Me Olivier Weniger, avocat,

contre

Administration fédérale des contributions,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
Commission fédérale de recours en matière de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
Taxe sur la valeur ajoutée, opérations exonérées, prestations afférentes au transport,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 15 janvier 2004.

Faits:
A.
La société X._____ SA (ci-après: la Société ou la recourante) est une société anonyme, filiale à 100% de Y._____ SA, qui a son siège à A._____. Elle fournit surtout les prestations suivantes: transport de marchandises en Suisse et à l'étranger, déclaration en douane, mise à disposition d'engins de chantier, travaux de voirie pour des communes, entreposage, location de dépôts, travaux de manutention dans le cadre de foires ou d'expositions et déménagements. Elle emploie environ 160 collaborateurs à la Praille, Palexpo, Cointrin et A._____. Elle a été immatriculée, du 1er janvier 1995 au 31 décembre 2000, dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA). Depuis le 1er janvier 2001, elle est intégrée dans le groupe d'imposition Y._____ SA.
Dans le courant du mois de septembre 1999, l'Administration fédérale des contributions, Division de la TVA, (ci-après: l'Administration fédérale) a procédé à un contrôle de la Société au sens de l'art. 50 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la TVA (OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures). Le 15 septembre 1999, à la suite de ce contrôle portant sur des périodes fiscales allant du 1er janvier 1995 au 30 juin 1999, l'Administration fédérale a établi un décompte complémentaire (n°121416) pour un montant de 250'597 fr. avec intérêt de 5% dès l'échéance moyenne. Ce décompte complémentaire prenait en considération les points suivants: (1) des prestations non imposées de manutention et d'aménagement de stands fournies à des clients étrangers en dehors d'un mandat de transport dans le cadre de Palexpo, (2) la part privée à des frais de véhicules, (3) des déductions de l'impôt préalable non conformes aux art. 29 et 30 OTVA et (4) la correction de l'impôt préalable sur les frais administratifs occasionnés par la gestion d'immeubles.
La Société a fait opposition à ce décompte complémentaire. Par décision du 6 décembre 2000, l'Administration fédérale a confirmé le décompte complémentaire et constaté que le montant de 250'597 fr. avec intérêt mora-

toire avait été réclamé à juste titre.
B.
Par décision du 2 juillet 2001, l'Administration fédérale a complètement rejeté la réclamation de la Société et constaté, au demeurant, que sa décision du 6 décembre 2000 était entrée en force pour un montant de 6'538, 95 fr.
C.
La Société a alors porté sa cause devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission fédérale de recours) qui, par décision du 15 janvier 2004, a partiellement admis le recours et annulé pour un montant de 42'557 fr. le chiffre 3 du dispositif de la décision de l'Administration fédérale du 2 juillet 2001. Cette admission partielle se rapportait à des prestations qu'il fallait considérer comme afférentes au transport au sens de l'art. 15 al. 2 lettre e OTVA et, par conséquent, comme exonérées de l'impôt sur territoire suisse.
D.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, la Société demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler la décision de la Commission fédérale de recours du 15 janvier 2004 de même que, par conséquent, celle de l'Administration fédérale du 2 juillet 2001, respectivement de la réformer en ce sens que le montant de l'impôt dû n'excède pas 6'538,95 fr.; en outre, elle demande d'annuler les frais de procédure mis à sa charge, soit 4'000 fr. pour les frais de procédure devant la Commission fédérale de recours, 570 fr. en relation avec la réclamation et 260 fr. pour les frais de première décision. La Société soutient que toutes les prestations fournies dans le cadre de Palexpo doivent être exonérées de la TVA conformément à l'art. 15 al. 2 lettre e OTVA. En outre, elle fait valoir que la déduction de l'impôt préalable concernant l'acquisition de véhicules et du goodwill de B._____ SA (anciennement C._____ SA) a été refusée à tort; elle prétend en particulier que la procédure de déclaration prévue à l'art. 5 al. 5 OTVA n'est pas obligatoire. Elle allègue enfin que c'est à tort que la Commission fédérale de recours a mis l'intégralité des frais de procédure à sa charge.
La Commission fédérale de recours a expressément renoncé à présenter des observations. L'Administration fédérale conclut, sous suite de frais, au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision fondée sur le droit public fédéral et prise par une commission fédérale de recours dans la mesure où il attaque la décision de la Commission fédérale de recours du 15 janvier 2004, le présent recours est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière des art. 54 al. 1 OTVA et 66 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la TVA (loi sur la TVA; LTVA; RS 641.20). En revanche, il est irrecevable en tant qu'il s'en prend à la décision de l'Administration fédérale du 2 juillet 2001. En effet, la Commission fédérale de recours dispose d'un plein pouvoir d'examen (art. 49 PA en relation avec l'art. 71a al. 2 PA), si bien que son prononcé se substitue à la décision de l'Administration fédérale (effet dévolutif complet; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2e éd., Berne 1983, p. 189/190).
2.
Selon l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral, qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen ainsi que les traités internationaux (cf. ATF 130 I 312 consid. 1.2 p. 318 et la jurisprudence citée), sans être lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ). Il examine librement l'interprétation des dispositions de l'ordonnance régissant la TVA par les autorités inférieures et la conformité de cette interprétation aux normes constitutionnelles (ATF 125 II 326 consid. 3b p. 331/332). En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans cette décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 105 al. 2 OJ). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision entreprise, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).
3.
L'ordonnance régissant la TVA, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a été remplacée par la loi sur la TVA, entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées et leurs dispositions

d'exécution restent applicables, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. L'ordonnance régissant la TVA s'applique dès lors au présent litige, qui porte sur des périodes fiscales allant du 1er janvier 1995 au 30 juin 1999. Au demeurant, comme la loi sur la TVA contient des dispositions analogues à celles de l'ordonnance régissant la TVA qui s'appliquent dans le présent cas, on peut se référer en l'espèce aux travaux préparatoires de la loi sur la TVA ainsi qu'à ce qui a été écrit à son sujet.
4.
4.1 Conformément à l'art. 130 Cst. (cf. art. 41ter aCst.), la Confédération peut percevoir une TVA sur les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise fournit à titre onéreux sur territoire suisse. Jusqu'à l'entrée en vigueur d'une loi en la matière, il incombait au Conseil fédéral d'édicter les dispositions d'exécution nécessaires selon les dispositions transitoires de la Constitution (art. 196 ch. 14 Cst. en relation avec l'art. 130 Cst.; cf. aussi art. 8 Disp. trans. aCst.). D'après l'ordonnance régissant la TVA édictée sur la base de ces dispositions constitutionnelles, sont soumises à l'impôt les livraisons de biens, respectivement les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur territoire suisse (art. 4 lettres a et b OTVA). Pour savoir si une prestation est fournie sur territoire suisse ou à l'étranger, il faut se fonder sur les art. 11 et 12 OTVA qui déterminent le lieu des livraisons et des prestations de services. Ainsi, les prestations de transport sont fournies dans le pays où le parcours est effectué (art. 12 al. 2 lettre b OTVA). Les activités accessoires aux transports, telles que le chargement, le déchargement, la manutention, le stockage et autres activités similaires, sont
réalisées au lieu où le prestataire exerce à chaque fois effectivement son activité (art. 12 al. 2 lettre c OTVA). Conformément au principe du pays de destination, les biens et les prestations de services qui sont exportés sont exonérés de l'impôt (art. 15 OTVA).
4.2 L'art. 15 al. 2 lettre b OTVA (cf. art. 19 al. 2 ch. 3 LTVA) exonère de l'impôt les livraisons sur territoire suisse de biens en provenance de l'étranger, dont il est prouvé qu'ils sont restés sous contrôle douanier jusqu'à leur réexportation. Quant à l'art. 15 al. 2 lettre e OTVA (cf. art. 19 al. 2 ch. 5 LTVA), il prévoit que le transport de biens sur territoire suisse et toutes les autres prestations y afférentes sont exonérés de l'impôt si ces biens sont sous contrôle douanier et sont destinés à l'exportation (marchandises en transit non dédouanées). L'exonération de l'impôt de l'art. 15 al. 2 lettre e OTVA est étroitement liée à celle de la livraison sur territoire suisse de biens en provenance de l'étranger prévue à l'art. 15 al. 2 lettre b OTVA et correspond en outre à la solution appliquée antérieurement, lorsque l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (ci-après: l'Arrêté; RS 6 p. 176 et les modification subséquentes) était en vigueur. Dès lors que la livraison de biens au sens de l'art. 15 al. 2 lettre b OTVA est exonérée de l'impôt, il est logique que les prestations de transport et les autres prestations y afférentes le soient aussi. Cela ressort clairement des
travaux préparatoires de la loi sur la TVA et n'est pas contesté en doctrine (Commentaire du 22 juin 1994 du Département fédéral des finances de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée [ci-après: le Commentaire], in FF 1994 III 534, rem. ad art. 15 al. 2 lettre e, p. 552; Rapport du 28 août 1996 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national sur l'initiative parlementaire relative à la loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée [Dettling], in FF 1996 V 701, rem. ad art. 18 al. 2 lettres b et e, p. 744/745; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 292; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, nos 929 ss, p. 320 ss, spéc. n°935, p. 322). Pour qu'il y ait une véritable exonération, les impôts sur les livraisons de biens en provenance de l'étranger et sur les prestations afférentes au transport de biens sur territoire suisse peuvent être déduits à titre d'impôts préalables (art. 15 al. 1 et 29 al. 3 OTVA). Une exonération de l'impôt selon l'art. 15 al. 2 lettre b ou e OTVA est subordonnée à l'existence d'un document d'exportation selon
l'art. 16 al. 1 OTVA. Lors de livraisons, des documents douaniers servent de preuve. Lors de prestations de transport qui ne sont pas effectuées par le fournisseur, la preuve doit être apportée par d'autres documents comme, par exemple, le mandat de transport, le double du bordereau d'expédition ou de la facture ou des justificatifs semblables se référant aux documents douaniers (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, op. cit., nos 968-986, p. 332 ss).
4.3 Le présent litige porte notamment sur le point de savoir si les prestations fournies par la recourante dans le cadre de Palexpo constituent des prestations afférentes au transport. Il importe donc de définir le concept de "prestations afférentes au transport de biens sur territoire suisse", c'est-à-dire de prestations accessoires au transport. Une réponse complète à cette question ne résulte ni directement du texte ni des travaux préparatoires.

Il convient donc de se tourner vers une interprétation téléologique du texte (ATF 131 II 13 consid. 7.1 p. 31 et la jurisprudence citée), démarche au cours de laquelle on peut se référer au principe de l'unité de la prestation. Ce principe était déjà valable sous l'Arrêté; il a été appliqué dans le cadre de l'ordonnance régissant la TVA et ancré dans la loi sur la TVA (art. 36 al. 4 LTVA). Il prévoit que les prestations accessoires suivent le sort fiscal de la prestation principale, si la prestation accessoire représente un complément économique de la prestation principale. Tel est le cas pour les prestations de transport en rapport avec des livraisons, lorsque celles-ci sont fournies par le même prestataire et que les autres conditions du principe de l'unité de la prestation sont remplies (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA], éd. française par Marco Molino, Berne/Stuttgart/Vienne 1996, p. 57; d'un avis plus réservé, Pascal Mollard, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, éd. par Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer, Bâle/Genève/Munich 2000, n. 31-34 ad art. 17, p. 1226/1227).

Selon la pratique de l'Administration fédérale, constituent des prestations accessoires au transport le chargement et le déchargement, la manutention, le stockage, ainsi que d'autres activités similaires telles que le déballage, le remballage, le reconditionnement, le "regroupage", le marquage, l'étiquetage et le triage (cf. les Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA, n. 151, p. 16; les Instructions 2001 sur la TVA, n. 60, p. 24/25; la Brochure TVA - Le secteur des transports [610.507-21], n. 4.1.2.1, p. 9/10; la Brochure n°9, Transports [610.540-09], n. 3.2.1 et 3.2.2, p. 19-21). L'Administration fédérale a résumé la pratique valable pour l'application de l'art. 15 al. 2 lettre e OTVA dans une circulaire du 24 avril 2002 qu'elle a communiquée aux intéressés. En doctrine, il n'est pas contesté que les "prestations afférentes au transport" selon cette disposition sont des prestations accessoires au transport (cf. Daniela Pfister/Reto Arnold, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, éd. par Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer, Bâle/Genève/Munich 2000, n. 7 p. 404 et n. 2 p. 410 ad art. 19). Au nombre de ces prestations, les auteurs comptent en plus du chargement et du déchargement de
marchandises, la manutention ou l'entreposage ainsi que des activités similaires, comme le fait de peser les biens, les chauffer, les congeler, les sécher, les nettoyer, les emballer, les déballer, les transvaser, les reconditionner et les empaqueter, de préparer les installations de transbordement et d'accomplir les formalités douanières (cf. Alois Camenzind, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, éd. par Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer, Bâle/Genève/Munich 2000, n. 72-74 ad art. 14, p. 177; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Berne 2000, n. 7 ad art. 19, p. 70/71; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, op. cit., n°577, p. 210). La pratique et la doctrine suisses suivent la doctrine européenne, ce qui facilite l'application cohérente du principe du pays de destination. Cela correspond aussi au principe de l'unité de la prestation (Peter Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, Vienne 1997, n. 6.3.2, p. 160/161; Manuel R. V. Vogel, Grenzüberschreitender Dienst-leistungs- und Warenverkehr im Lichte der Mehrwertsteuer, thèse St-Gall 2003, n. 3.4.4, p. 96). Les prestations qui vont au-delà ne sont pas des prestations afférentes au transport. Tel est le
cas notamment de la mise à disposition d'engins de manutention, d'élévateurs, de grues ou d'appareils techniques en tous genres avec le personnel spécialisé (chauffeur, technicien), de l'aménagement de stands de foire et de l'élimination de déchets.
4.4 La recourante s'en prend à la Commission fédérale de recours dans la mesure où celle-ci a confirmé la pratique de l'Administration fédérale. Elle critique ladite pratique et estime, en se référant au principe de l'unité de la prestation, qu'il faut exonérer l'ensemble des prestations qu'elle a fournies dans le cadre de Palexpo.

Il n'est pas contesté que la recourante a effectué, dans le cadre de Palexpo, différents travaux tels que le chargement, le déchargement et l'entreposage d'objets, le montage, le démontage et l'aménagement de stands, la mise à disposition d'élévateurs et d'"autogrues", la location de bennes à ordures et l'élimination de déchets. Dans la mesure où il s'agissait de prestations afférentes au transport selon la pratique de l'Administration fédérale, au sens de l'art. 15 al. 2 lettre e OTVA, la Commission fédérale de recours a donné, à juste titre, gain de cause à la recourante. En revanche, dans la mesure où les prestations en cause s'écartaient de celles qui sont reconnues selon la pratique de l'Administration fédérale, par exemple, l'aménagement de stands, la mise à disposition d'élévateurs, de grues et d'autres moyens techniques, la location de bennes à ordures ou l'élimination de déchets, il ne s'agissait pas de prestations afférentes au transport. C'est donc avec raison que la Commission fédérale de recours a refusé l'exonération de ces prestations.

L'argument que la recourante tire de l'unité de la prestation n'est pas pertinent. Le principe de l'unité de la prestation ne s'applique que si les différentes prestations ont été fournies par le même prestataire. C'était déjà le cas lorsque l'Arrêté était en vigueur (Archives 61 p. 154, 2A.16/1991, consid. 1 p. 157; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Berne, 1983, n°542, p. 237). Il ressort aussi de la législation sur la TVA, en particulier des dispositions sur le lieu des prestations de services (cf. art. 12 al. 2 lettre c OTVA; art. 14 al. 2 lettre c LTVA), que les prestations accessoires fournies avec le transport de marchandises ne suivent le sort de la prestation principale que si elles n'ont pas été exécutées en tant que prestation principale autonome (cf. Alois Camenzind, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, éd. par Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer, Bâle/Genève/Munich 2000, n. 63 ad art. 14, p. 175; Dieter Metzger, Kurzkommentar zum Mehrwertsteuergesetz, Muri/Berne 2000, n. 7 ad art. 14, p. 43). Si on admettait, en l'espèce, pour les prestations de services précitées une unité de la prestation avec la livraison, l'art. 12 al. 2 lettre c OTVA serait vidé de sa substance
et, par conséquent, superflu.
Par ailleurs, les prestations imposées dans le cas présent par la Commission fédérale de recours ne pourraient pas non plus être considérées comme des prestations en rapport étroit avec le transport, par application du principe de l'unité de la prestation. L'aménagement de stands, l'élimination de déchets et la mise à disposition de machines en tous genres ne représentent assurément pas des prestations de services qui peuvent être considérées comme si étroitement liées à la prestation principale qu'on puisse les tenir pour des prestations accessoires au transport, respectivement pour des prestations y afférentes.
Le recours doit, par conséquent, être rejeté sur ce point.
5.
5.1 Selon l'art. 4 lettres a et b OTVA, sont soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux sur territoire suisse. Si l'assujetti utilise ces biens ou prestations de services pour un des buts indiqués à l'art. 29 al. 2 OTVA, il peut déduire les montants d'impôt préalable conformément à l'art. 29 al. 1 OTVA. Le législateur a prévu une autre procédure en cas de transfert total ou partiel d'un patrimoine. L'acquittement de l'impôt résulte de la déclaration de la livraison imposable (art. 5 al. 5 OTVA; cf. art. 47 al. 3 LTVA). Cette déclaration doit être faite dans les trente jours dès le transfert du patrimoine. L'application de cette procédure a pour conséquence que le bénéficiaire de la prestation ne peut pas réclamer un impôt préalable, puisqu'aucune TVA ne doit être facturée (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, op. cit., no 1602, p. 540). La mise en oeuvre de la procédure de déclaration prévue à l'art. 5 al. 5 OTVA est subordonnée à différentes conditions: (1) il doit y avoir prestations imposables, (2) le cédant et le reprenant doivent être assujettis à l'impôt, (3) il doit y avoir un patrimoine total ou partiel, (4) il doit y avoir une (ré)organisation
(fondation, liquidation ou restructuration), (5) la déclaration doit être faite dans les trente jours dès le transfert, (6) il est essentiel qu'il n'existe pas de droit d'option quant à l'application de la procédure de déclaration.
5.2 La recourante a acquis de la société B._____ SA différents véhicules d'occasion pour la somme de 1'650'000 fr. ainsi qu'un goodwill pour le montant de 266'207 fr. Ces prestations ont été facturées avec 6,5% de TVA et la déduction de l'impôt préalable a été invoquée à cet égard. Cette déduction a été refusée par l'Administration fédérale qui a considéré que la procédure de déclaration aurait dû être appliquée, ce qui aurait entraîné une facturation sans TVA. A ce sujet, seule est litigieuse la question du droit d'option. Tandis que l'Administration fédérale et la Commission fédérale de recours estiment que l'art. 5 al. 5 OTVA (cf. art. 47 al. 3 LTVA) est une disposition impérative, la recourante le considère comme une disposition potestative.
L'existence d'un droit d'option dans l'application de l'art. 5 al. 5 OTVA, respectivement de l'art. 47 al. 3 LTVA, ne découle ni du texte ni des travaux préparatoires. Aussi bien l'ordonnance régissant la TVA que la loi sur la TVA partent du principe qu'en cas de transfert à titre onéreux ou gratuit de tout un patrimoine, l'assujetti doit remplir son obligation fiscale par une déclaration. On peut même déduire des travaux préparatoires que cette déclaration doit être écrite (cf. le Commentaire, FF 1994 III 538, rem. ad art. 5 al. 5). Si le législateur envisageait un droit d'option, il aurait dû le prévoir expressément avec une formulation potestative, ce qu'il n'a pas fait. Faisant une application cohérente de ces dispositions, l'Administration fédérale considère qu'il n'y a pas de droit d'option (cf. Notice no 30 concernant le transfert de patrimoine et la procédure de déclaration, ch. 1.5; Notice no 11, Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration, ch. 1.4). Si elle constate qu'un transfert de patrimoine n'a pas été annoncé malgré la réalisation des conditions de l'art. 5 al. 5 OTVA (cf. art. 47 al. 3 LTVA), elle applique d'office la procédure de déclaration, même après l'écoulement du délai de déclaration. En doctrine, l'absence de droit d'option est critiquée, même si certains auteurs considèrent qu'un droit d'option

n'est pas possible faute d'une formulation potestative (Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, op. cit., no 1606, p. 541/542 et les références).
Vu ce qui précède, force est de considérer que le libellé de l'art. 5 al. 5 OTVA ne laisse pas place à un droit d'option. La pratique développée à ce sujet par l'Administration fédérale n'est contraire ni au sens ni au but de la disposition précitée. La procédure de déclaration n'est pas non plus comparable à l'imposition de la marge bénéficiaire. Les arguments avancés par la recourante à ce sujet ne sont pas pertinents. Le recours doit donc être rejeté dans la mesure où il tend à admettre la déduction de l'intégralité de l'impôt préalable grevant les acquisitions susmentionnées de véhicules d'occasion et du goodwill de la société B._____ SA.
6.
La recourante reproche à la Commission fédérale de recours d'avoir mis à sa charge des frais pour 4'000 fr.
L'autorité intimée a rappelé que, suivant les circonstances, les frais peuvent être mis à la charge de la partie qui gagne, notamment lorsque celle-ci n'a apporté des moyens de preuve que devant l'instance de recours, alors qu'elle aurait pu le faire antérieurement (cf. Anne Tissot Benedetto, Les frais inutilement provoqués par l'assujetti: de l'OTVA à la LTVA, in Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 373, p. 391 ss, spéc. p. 392).
Il est constant que la recourante n'a apporté certaines preuves qui étaient en relation avec l'importation de biens pour les foires qu'elle avait organisées seulement après coup, durant la procédure devant la Commission fédérale de recours et à la demande de l'Administration fédérale, alors qu'elle aurait pu les apporter antérieurement. Toutefois, le dépôt tardif de ces pièces n'est pas la conséquence d'un changement de la pratique de l'Administration fédérale, contrairement ce que prétend la recourante. C'est donc à juste titre que la Commission fédérale de recours a mis les frais à la charge de la recourante. Il en va de même pour les frais relatifs à la procédure qui s'est déroulée devant l'Administration fédérale. En effet, la TVA a été prélevée dans une procédure d'auto-taxation. Il appartenait à la recourante de mettre spontanément à disposition des autorités toutes les pièces propres à établir sa situation. Le recours doit dès lors être également rejeté en tant que la recourante se plaint des frais qu'elle doit supporter pour la procédure qui s'est déroulée antérieurement au dépôt du présent recours.
7.
Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.

Succombant entièrement, la recourante doit supporter l'intégralité des frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours de droit administratif est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 8'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Il n'est pas alloué de dépens.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 11 avril 2005
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: