Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.25/2005 /fzc

Arrêt du 17 janvier 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Yersin et Berthoud, Juge suppléant.
Greffier: M. Vianin.

Parties
Garage X._____ SA,
recourante, représentée par Me Christian Tamisier,
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; imposition de la marge,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 29 novembre 2004.

Faits:
A.
La société Garage X._____ SA (ci-après: la Société ou la recourante), qui a pour but l'exploitation d'un garage et d'un atelier pour véhicules automobiles, est immatriculée en qualité d'assujettie au sens des art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 1464 ss et les modifications ultérieures) et 21 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) depuis le 1er janvier 1995.

A la suite d'un contrôle fiscal, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale ou l'intimée) a procédé à la rectification de l'imposition de la Société pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 1995 au 30 septembre 1996. Le décompte complémentaire établi à cette occasion le 14 février 1997 fait état d'un montant global de 65'572 fr., plus intérêts moratoires, dû au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA). Cette somme correspond, à concurrence de 57'578 fr. à l'impôt sur les chiffres d'affaires provenant du commerce de véhicules d'occasion pour lesquels l'imposition de la marge n'a pas été admise et, à hauteur de 7'994 fr., à des montants comptabilisés pour la préparation de véhicules vendus en son propre nom par X._____, administrateur unique de la Société. Celle-ci ayant formé opposition contre la seule reprise de 57'578 fr., l'Administration fédérale lui a notifié une décision formelle le 28 juin 1999, par laquelle elle a confirmé la créance fiscale résultant du décompte complémentaire du 14 février 1997, en précisant que la somme de 7'994 fr. n'était pas contestée. Par décision du 24 janvier 2003, elle a rejeté la
réclamation interjetée et confirmé la reprise de 57'578 fr. aux motifs que ni les factures d'achat ou de reprise des voitures d'occasion, ni les factures de revente ne faisaient mention des kilométrages et que les factures

adressées aux clients portaient les mentions "TVA 6,5% incl." ou "TTC".
B.
Saisie d'un recours contre cette décision, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours) l'a partiellement admis, par décision du 29 novembre 2004. Elle a retenu en substance que pour bénéficier de l'imposition de la différence ou de la marge au sens de l'art. 26 al. 7 OTVA, le vendeur de véhicules automobiles d'occasion avait l'interdiction de mentionner la TVA vis-à-vis de l'acheteur, que la recourante n'avait pas respecté cette exigence et que cette réglementation formelle s'appliquait même en cas de vente de véhicules à des non-assujettis ou à des assujettis n'ayant pas déduit l'impôt préalable. En outre, l'imposition de la marge ne pouvait pas être admise pour le motif que la recourante n'avait pas fourni les documents idoines permettant de connaître avec certitude le nombre de kilomètres parcourus par les véhicules d'occasion entre le moment de leur achat et celui de leur vente. Le recours de la Société a été admis seulement sur la question des frais de procédure mis à sa charge par l'Administration fédérale.
C.
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 précitée, d'ordonner un nouveau contrôle portant sur les périodes fiscales concernées afin de s'assurer que l'Administration fédérale n'a pas été lésée et de « lui donner acte de ce qu'elle reconnaît devoir la somme de 3'442 fr. 73 » plus intérêts moratoires. Elle se plaint d'une fausse application de l'art. 26 al. 7 OTVA.

La Commission de recours se réfère à sa décision et renonce à présenter des observations. L'Administration fédérale conclut au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 130 I 312 consid. 1 p. 317; 130 II 388 consid. 1 p. 389, 321 consid. 1 p. 324).
1.2 Formé contre une décision au sens de l'art. 5 PA, prise par une Commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et fondé sur le droit public fédéral, le présent recours, qui ne tombe sous aucune des exceptions mentionnées aux art. 99 à 102 OJ, 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 LTVA.

La recourante ayant obtenu gain de cause sur la question des frais de la procédure de réclamation, elle n'a pas d'intérêt juridique à contester la décision de la Commission de recours sur ce point. Dans cette mesure, son recours est irrecevable.
Au surplus, déposé dans les formes et le délai requis, le recours est recevable.
2.
Selon l'art. 93 al. 1 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 2001, 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 taxe sur la valeur ajoutée, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, s'applique dès lors au présent litige, qui porte sur les périodes fiscales allant du premier trimestre 1995 au troisième trimestre 1996.
3.
3.1 Selon l'art. 26 al. 1 OTVA, l'impôt se calcule sur la contre-prestation. Est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contre-partie de la livraison ou de la prestation de services (art. 26 al. 2 OTVA).

L'art. 26 al. 7 OTVA prévoit une réglementation spéciale pour le commerce de véhicules automobiles d'occasion. En vertu de cette disposition, si l'assujetti a acquis un tel véhicule en vue de le revendre, il peut, lors du calcul de l'impôt sur la vente, déduire le prix d'achat du prix de vente, à condition qu'il n'ait pas eu le droit de déduire l'impôt préalable sur le prix d'achat, ou qu'il n'ait pas exercé ce droit. Cette réglementation est communément

appelée "imposition de la différence" ou "imposition de la marge", en ce sens que l'impôt n'est dû que sur le montant correspondant à la part du prix de vente qui dépasse le prix d'achat. Fondée sur le principe de la neutralité concurrentielle, elle a pour but d'atténuer les inconvénients que subissent les commerçants de véhicules d'occasion qui acquièrent ces véhicules de vendeurs non assujettis et qui sont eux-mêmes assujettis par rapport aux vendeurs de tels véhicules qui ne le sont pas et échappent ainsi à l'impôt. Elle a été jugée conforme à la Constitution et "eurocompatible" (2A.416/1999, Archives 71 p. 641, RDAF 2001 II p. 112, consid. 4b) et a été reprise dans la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée, qui l'a étendue à tous les biens mobiliers usagers (art. 35
LTVA).

L'imposition de la différence a des incidences sur la déduction de l'impôt préalable et sur la facturation. Le vendeur qui fait usage de cette faculté n'est pas autorisé à déduire l'impôt qui lui a été facturé lors de l'achat du véhicule ou qu'il a payé sur ce bien à l'importation (art. 30 al. 5 OTVA). De son côté, l'acquéreur du véhicule ne peut déduire l'impôt préalable calculé sur la différence (2A.416/1999, précité, consid. 5a). Pour éviter toute déduction injustifiée, le vendeur n'est pas autorisé à faire état d'un impôt vis-à-vis de l'acheteur. L'art. 28 al. 4 OTVA précise à ce sujet que l'assujetti qui calcule l'impôt sur la vente d'un véhicule d'occasion conformément à l'art. 26 al. 7 OTVA n'a le droit de mentionner l'impôt ni sur les étiquettes, listes de prix ou offres analogues, ni dans les factures. Si le vendeur mentionne l'impôt sur les factures, en violation de l'art. 28 al. 4 OTVA, il doit acquitter la TVA sur l'intégralité du prix de vente. Le caractère très formaliste de cette réglementation a pour conséquence qu'elle s'applique indépendamment du point de savoir si les clients destinataires des factures sont assujettis ou non et si, dans l'affirmative, ils ont fait valoir la déduction de l'impôt préalable
(2A.546/2000, Archives 72 p. 727, RF 58/2003 p. 209, consid. 3 à 6; cf. aussi ATF 131 II 185 consid. 8.2 p. 197).
3.2 L'Administration fédérale a précisé les conditions de l'imposition de la marge dans ses Instructions à l'usage des assujettis et dans ses brochures. Selon ces dernières (brochure no 610.507-2 « La branche des véhicules automobiles », novembre 1995, ch. 5.2 et 5.3; cf. aussi la version précédente de la même brochure, intitulée « Assujettis de la branche de l'automobile », octobre 1994, ch. 4.2 et 4.3), ces conditions sont cumulativement les suivantes :

a) Il s'agit d'un véhicule d'occasion, à savoir d'un véhicule dont le compteur indique au minimum 2'000 km,
b) l'impôt préalable sur le prix d'acquisition du véhicule n'a pas pu être déduit ou ne l'a volontairement pas été,
c) le véhicule a été acquis pour la revente, ce qui présuppose que, entre son acquisition et sa revente,
- il n'a pas parcouru plus de 2'000 km (5'000 km à partir du 1er janvier 1997), et
- il n'a pas été affecté exclusivement à la location,
d) l'impôt n'a été mentionné ni sur les étiquettes, listes de prix ou offres analogues, ni sur les factures.

S'agissant de la condition d) ci-dessus, il est précisé, en caractères gras, que « s'il est fait état de l'impôt dans les factures, l'imposition de la différence n'est pas admise et l'impôt est dû en plein » (brochure de novembre 1995, p. 22).

Les Instructions à l'usage des assujettis indiquent également en caractères gras que l'imposition de la différence « exclut toute mention » de TVA dans les factures (ch. 363 des éditions 1994 et 1997).
4.
4.1 La recourante soutient qu'elle a satisfait à toutes les conditions liées au kilométrage et à la déduction de l'impôt préalable. Elle fait valoir que les factures d'achat des véhicules d'occasion acquis font toutes état d'un kilométrage supérieur à 2'000 km et que l'omission de l'indication du kilométrage ne concerne que les factures de revente de ces véhicules. Dans la mesure toutefois où X._____ tient un registre des voitures d'occasion vendues, qui permet de constater que ces véhicules n'ont pas parcouru plus de respectivement 2'000 et 5'000 km entre le moment de leur achat et celui de leur revente, cette omission serait réparée.
4.2 Dans le système de l'imposition de la différence, l'exigence d'un nombre de kilomètres minimum au moment de l'acquisition d'un véhicule doit assurer que celui-ci est d'occasion; celle d'un nombre de kilomètres

limité depuis son achat permet d'établir l'intention de revente. Le nombre exact de kilomètres parcourus entre le moment de l'achat et celui de la revente doit pouvoir être déterminé en comparant les factures d'achat et de revente, qui doivent les unes et les autres faire état du kilométrage du véhicule au moment de leur émission.

En l'espèce, il est établi que les factures d'achat de la recourante comportent l'indication du nombre de kilomètres parcourus. Il est ainsi possible de déterminer si ces véhicules ont parcouru plus de 2'000 km et répondent à la définition de véhicules d'occasion. En revanche, les factures de revente ne mentionnent pas le kilométrage, de sorte que la distance parcourue par le véhicule depuis son acquisition ne peut pas être établie. Le fait que cette distance puisse être déduite d'un registre tenu par l'administrateur de la recourante ne supplée pas à ce manque. Un tel livre ne peut en effet pas être assimilé à une note de crédit ou à un autre document qui, dans la marche habituelle des affaires, remplace les factures (art. 28 al. 3 OTVA). Contrairement à un acte bilatéral impliquant les deux parties à la vente, tel qu'un procès-verbal de remise, le registre tenu par l'administrateur de la recourante est établi de manière unilatérale. Dans la mesure où il est de nature purement interne, il ne revêt pas un caractère suffisamment fiable pour permettre un contrôle efficace; à cet égard, seul un document remis à l'acheteur peut être assimilé à une facture.

La recourante n'ayant pas établi que la condition liée au nombre de kilomètres parcourus par les véhicules d'occasion vendus était réalisée, c'est à juste titre que l'autorité intimée lui a dénié le droit de bénéficier de l'imposition de la marge.
5.
5.1 La recourante admet que ses factures comportent la mention « TVA 6,5% incluse » ou "TTC" (toutes taxes comprises). Elle impute cette erreur au concepteur de son programme informatique et relève que les personnes chargées de sa comptabilité et du contrôle de celle-ci n'ont pas décelé le défaut du libellé des factures. Elle fait toutefois valoir que plus des deux tiers du chiffre d'affaires ayant fait l'objet du décompte complémentaire du 14 février 1997 concernent la vente de véhicules à des particuliers qui n'ont pu récupérer la TVA et que l'intimée n'a donc pas subi de pertes sur ces transactions. En outre, les acheteurs professionnels assujettis à l'impôt auxquels la recourante a vendu des véhicules d'occasion n'ont pas tous récupéré la TVA comprise dans le prix de vente, ce que l'intimée aurait pu aisément vérifier. En s'arrêtant à l'aspect purement formel de la présentation des factures et en ne procédant pas à des vérifications en vue de déterminer si l'impôt préalable avait été récupéré ou non, l'intimée se serait écartée de la réalité économique. Cela étant, la recourante admet l'existence d'un doute concernant une partie des ventes à des assujettis, pour lesquelles elle n'a pas pu obtenir d'informations sur le point de
savoir si ceux-ci avaient récupéré la TVA ou non. Elle reconnaît devoir l'impôt afférent à ces ventes, sous déduction des montants déjà acquittés sur la différence entre le prix d'achat et le prix de vente, soit un solde encore dû de 3'442 fr. 73.
5.2 C'est en vain que la recourante invoque l'erreur du concepteur de son programme informatique et le fait que les personnes chargées de sa comptabilité et de la révision de celle-ci ne l'ont pas décelée. En effet, l'erreur des mandataires est opposable à l'assujetti, seul responsable de l'imposition correcte et complète de son chiffre d'affaires en vertu du principe de l'auto-taxation sur lequel se fonde l'imposition de la TVA. A cela s'ajoute que tant la recourante que ses mandataires pouvaient trouver toutes les informations utiles dans les Instructions et les brochures précitées (cf. consid. 3.2 ci-dessus). Les Instructions 1994 précisaient déjà, en caractères gras, que l'imposition de la différence exclut toute mention de TVA dans les factures.
Au demeurant, il ressort de la jurisprudence citée plus haut (consid. 3.1) que l'absence d'indication de la TVA sur les factures, conformément à l'art. 28 al. 4 OTVA, est une condition pour bénéficier de l'imposition de la marge. Lorsque, comme en l'espèce, les factures mentionnent la TVA, l'impôt est dû sur la totalité du prix de vente, et ce indépendamment du point de savoir si elles ont été remises à des assujettis ou à des non-assujettis et si, dans le premier cas, ceux-ci ont déduit l'impôt préalable. Quoi qu'en dise la recourante, le système de l'imposition de la différence n'impose pas à l'intimée de vérifier auprès de chacun des clients d'un vendeur de véhicules d'occasion s'il peut récupérer la TVA et, le cas échéant, s'il l'a fait. Il incombe au contraire à celui qui entend faire usage de ce mode d'imposition de respecter les conditions formelles prescrites par l'art. 28 al. 4 OTVA.

La recourante n'ayant pas satisfait aux exigences formelles concernant la facturation, elle ne peut bénéficier

de l'imposition de la différence. La décision de la Commission de recours du 29 novembre 2004 est donc fondée.
6.
Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaire (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 est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 3'500 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
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 17 janvier 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: