Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.44/2005 /viz

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
X._____ SA,
recourante, représentée par Me Marino Montini, 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 9 décembre 2004.

Faits:
A.
La société X._____ SA (ci-après: la Société ou la recourante), qui a pour but l'exploitation d'un garage et la représentation de marques 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 juin 1999. Le décompte complémentaire établi à cette occasion le 13 octobre 1999 fait état d'un montant global arrondi de 192'945 fr., plus intérêts moratoires, dû au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA). Ce montant correspond à la somme des reprises suivantes: 167'908 fr. 75 d'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 (point 1 du décompte complémentaire), 16'018 fr. 45 d'impôt sur les différences entre les chiffres d'affaires comptabilisés et déclarés (point 2), 5'012 fr. 80 à titre de correction de l'impôt préalable sur des voitures neuves ayant parcouru plus de 2'000 km (point 3), 3'517 fr. 20 d'impôt sur la part d'usage privé de véhicules commerciaux (point 4) et 488 fr. d'impôt préalable déduit à tort (point 5). La Société ayant contesté les reprises mentionnées aux points 1 et 2 du décompte complémentaire du 13
octobre 1999, l'Administration fédérale lui a notifié le 6 février 2003 une décision formelle par laquelle elle a confirmé la créance fiscale résultant du décompte précité. Par décision du 29 avril 2004, elle a rejeté la réclamation interjetée en considérant que les reprises figurant aux points 2 (sic) à 5 du décompte complémentaire étaient entrées en force et que la créance d'impôt de 167'908 fr. ressortant du point 1 de ce décompte était

fondée.
B.
Saisie d'un recours dirigé contre la décision précitée, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou l'autorité intimée) l'a rejeté par décision du 9 décembre 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 Société n'avait pas respecté cette exigence pour de nombreuses ventes de véhicules 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'Administration fédérale n'avait pas adopté de comportement propre à éveiller auprès de la Société l'impression que celle-ci pouvait se prévaloir de factures comportant l'indication de la TVA pour bénéficier de l'imposition de la marge.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, la Société demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, principalement, de la libérer purement et simplement du paiement de la somme de 192'945 fr., et subsidiairement, de fixer la TVA due à 28'262 fr., en la calculant sur les seules ventes de véhicules d'occasion à des clients ayant récupéré l'impôt préalable. Elle se plaint d'une mauvaise application de l'art. 26 al. 7 OTVA, se prévaut du principe de la protection de la bonne foi et dénonce un déni de justice.
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 fondée 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.
Déposé pour le surplus dans les formes et le délai requis, le présent recours est en conséquence 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 deuxième trimestre 1999.
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 ïmposition de la différenceöu ïmposition 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 ëurocompatible (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 fait grief à l'autorité intimée d'avoir considéré, à l'instar de l'intimée, que le litige ne portait que sur la reprise liée à l'imposition de la marge (point 1 du décompte complémentaire du 13 octobre 1999), à l'exclusion des autres reprises (points 2 à 5 du décompte).
4.2 Par courrier du 26 octobre 1999, la recourante a déclaré « former recours » à l'encontre des seuls points 1 et 2 du décompte complémentaire précité. Elle a expressément affirmé que « les reprises sur les points 3, 4 et 5 sont admises ». La reprise figurant sous point 2 a fait l'objet d'une demande d'explication (courrier du 9 décembre 1999), à laquelle l'intimée a répondu par téléphone du 21 décembre 1999. Celle-ci en a conclu qu'il n'existait plus de divergences entre les parties sur ce point. Il est vrai que, par lettre du 13 mars 2000, la recourante a contesté devoir le montant total des reprises d'impôt, soit 192'945 fr. Les conclusions prises tant dans la réclamation du 10 mars 2003 que dans le recours du 26 mai 2004 à l'autorité intimée vont dans le même sens. Il faut toutefois constater que ces deux écritures ne contiennent par la moindre argumentation concernant les reprises d'impôt visées aux points 2 à 5 du décompte complémentaire. Elles sont exclusivement consacrées à la reprise relative à l'imposition de la marge. Dans ces conditions, l'autorité intimée, qui a d'ailleurs confirmé, au vu des pièces du dossier, le bien-fondé de la reprise figurant au point 2 du décompte (décision attaquée, p. 4 ch. 22), pouvait
renoncer à se prononcer sur les autres points. Dans le recours adressé au Tribunal de céans, la recourante n'a d'ailleurs pas non plus invoqué un seul moyen dirigé contre les reprises figurant aux points 2 à 5 du décompte complémentaire. Elle ne peut donc pas se plaindre d'une quelconque forme de déni de justice consistant à ne pas examiner des reprises au sujet desquelles elle n'amène aucune argumentation.
5.
5.1 La recourante fait également valoir que la réglementation des art. 26 al. 7 et 28 al. 4 OTVA a fait l'objet

d'interprétations divergentes de la part des autorités compétentes. La situation n'aurait été clari- fiée que par l'arrêt du Tribunal de céans du 22 février 2001 (affaire 2A.416/1999), lequel laissait d'ailleurs ouverte la question des conséquences de l'inobservation de l'art. 28 al. 4 OTVA. La recourante soutient ainsi qu'elle doit être protégée dans sa bonne foi, dans la mesure où elle peut se prévaloir d'une confusion excusable.
5.2 Découlant de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités (ATF 130 I 26 consid. 8.1 p. 60 et les arrêts cités). L'administration doit donc s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et ne saurait tirer aucune avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 124 II 265 consid. 4a p. 269/270; 121 I 181 consid. 2a p. 183 et les références citées). Ainsi, l'art. 9 Cst. confère d'abord au citoyen le droit d'exiger de l'autorité qu'elle se conforme aux assurances (promesses, renseignements, communications, recommandations ou autres déclarations) reçues, si les conditions cumulatives suivantes sont réunies (ATF 121 II 473 consid. 2c p. 479; 118 Ia 245 consid. 4b et les arrêts cités):
a) l'autorité est intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées;
b) l'autorité a agi ou est censée avoir agi dans les limites de sa compétence;
c) l'administré a eu de sérieuses raisons de croire à la validité de l'acte suivant lequel il a réglé sa conduite;
d) l'administré s'est fondé sur l'acte en question pour prendre des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir un préjudice;
e) la loi n'a pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée.
5.3 En l'occurrence, la recourante ne peut se prévaloir d'aucune assurance ni d'aucun renseignement qui lui aurait été donné par l'autorité compétente, dans son cas particulier, concernant l'imposition de la différence. Pour cette raison déjà, son grief tombe à faux.
Au demeurant, la recourante pouvait trouver toutes les informations utiles dans les brochures et les Instructions mentionnées plus haut (consid. 3.2). L'intimée s'est tenue à cette pratique, dont le bien-fondé a été reconnu par le Tribunal fédéral. Les divergences d'interprétations entre l'Administration fédérale et la Commission de recours concernant la portée de l'art. 28 al. 4 OTVA n'ont pu avoir aucune influence sur le mode de facturation de la recourante en l'espèce: elles sont apparues trop tard pour cela (la décision de la Commission de recours ayant fait l'objet de l'arrêt du Tribunal de céans du 22 février 2001 a été rendue le 23 juin 1999) et, au demeurant, dans une procédure à laquelle la recourante n'était pas partie.
Le grief tiré de la violation du principe de la bonne foi doit ainsi être rejeté.
6.
6.1 Rappelant que le principe même de l'imposition de la différence peut entraîner certaines pertes fiscales pour la Confédération, compensées en partie par l'exclusion de la déduction de l'impôt préalable, la recourante soutient que la mention de la TVA sur un grand nombre de ses factures n'a entraîné aucune perte. Elle en veut pour preuve les questionnaires qu'elle a adressés à ses clients en les invitant à indiquer s'ils avaient ou non récupéré la TVA. Une partie d'entre eux a répondu par l'affirmative ou la négative, alors que d'autres n'ont pas donné suite à son courrier. Le montant de 28'262 fr. figurant dans sa conclusion subsidiaire équivaut à l'impôt sur un chiffre d'affaires de 434'800 fr. correspondant aux ventes aux clients ayant répondu qu'ils ont récupéré l'impôt préalable. La recourante en déduit qu'aucune autre reprise d'impôt ne peut lui être imposée et que son recours doit être admis au moins dans sa conclusion subsidiaire.
6.2 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. Il serait contraire à cette jurisprudence d'admettre tout de même l'imposition de la différence moyennant la production ultérieure d'attestations établies par les acquéreurs des véhicules. Une telle facilité contraindrait l'intimée à procéder à de fastidieuses vérifications, en dérogation au principe de l'auto-taxation. Il suffit d'ailleurs de constater que de nombreux clients de la recourante n'ont pas répondu à son questionnaire pour se convaincre de l'insécurité du système correctif proposé.
Quant à la question de savoir si la recourante pouvait corriger les factures ultérieurement, elle peut demeurer indécise: à supposer que cela ait été possible au vu de l'erreur dans laquelle se trouvait par hypothèse la recourante - ce qui est douteux -, la correction aurait dû intervenir dès que la recourante avait réalisé son erreur, sans attendre les résultats du contrôle de l'intimée (cf. 2A.546/2000, précité, consid. 5 et 6, spéc. consid. 6d). Or, dans le cas particulier, la recourante n'a entrepris aucune démarche dans ce sens avant le contrôle effectué en

octobre 1999, alors qu'à partir de septembre 1998, sur le conseil de sa fiduciaire, elle a modifié le libellé des factures en n'y indiquant plus la TVA (rapport de révision, p. 8), ce qui donne à penser qu'à partir de cette date elle savait à quoi s'en tenir.
Au surplus, c'est en vain que la recourante invoque l'erreur du concepteur de son programme informatique. En effet, cette erreur 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.
Au vu de ce qui précède, le grief de violation de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée doit être rejeté.
7.
7.1 La recourante reproche enfin à l'autorité intimée de n'avoir pas traité les griefs de violation des principes de la légalité et de la non-rétroactivité, soulevés dans sa réclamation et repris dans son recours du 26 mai 2004, et d'avoir ainsi commis un déni de justice formel. Elle réitère du reste pour la présente instance les griefs en question, en renvoyant à l'argumentation contenue dans sa réclamation.
7.2 L'autorité intimée a considéré, à juste titre, que la décision sur réclamation contenait une motivation suffisante à propos des griefs de violation des principes constitutionnels, notamment de celui de la non-rétroactivité des lois fiscales, en rejetant du même coup le grief de déni de justice formel (cf. décision attaquée, p. 10 ch. 57). Du moment que le recours du 26 mai 2004 se limitait à renvoyer à la réclamation, sans contenir aucun argument nouveau, elle pouvait se dispenser de se prononcer elle-même sur les griefs en question, sans manquer à son obligation de motiver sa propre décision. Le grief de déni de justice formel est donc mal fondé.
Devant le Tribunal de céans, les griefs de violation des principes de la légalité et de la non-rétroactivité sont irrecevables, la recourante se bornant derechef à renvoyer à sa réclamation, sans motiver le recours à cet égard. En effet, s'il n'est pas exclu, dans un recours de droit administratif, de renvoyer pour plus de précisions aux écritures antérieures de la procédure, un renvoi pur et simple n'est pas admissible (ATF 113 Ib 287).
8.
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 5'000 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: