Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 263/2007 /ajp

Arrêt du 24 août 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzburger, Müller, Yersin et Karlen.
Greffier: M. Vianin.

Parties
X._____ SA,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,

Tribunal administratif fédéral, Cour I,
case postale, 3000 Berne 14.

Objet
TVA (OTVA: 1er trimestre 1999 - 4ème trimestre 2000/ LTVA: 1er trimestre 2001 - 4ème trimestre 2003); déduction de l'impôt préalable; frais de représentation; bonne foi,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 26 avril 2007.

Faits :
A.
X._____ SA (ci-après: la Société ou la recourante), société anonyme de siège à Z._____ (GE), est immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) depuis le 1er janvier 1995. Depuis cette date, elle a formé, avec les sociétés A._____ SC (radiée du registre des assujettis avec effet au 30 juin 2001), B._____ SA (radiée avec effet au 31 décembre 2003) et C._____ AG, un groupe d'imposition qui a la qualité d'assujetti au sens des art. 17 al. 3 de l'ordonnance fédérale du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures) et 22 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, LTVA, entrée en vigueur le 1er janvier 2001; RS 641.20). Selon l'inscription au registre du commerce, la Société a pour but la production de photographies et de films principalement par prise de vue aérienne et le commerce de tels biens, des activités commerciales en relation avec des aéronefs légers et des droits de la propriété immatérielle ainsi que la fourniture de services dans les domaines de l'aviation et de la prise de vue arienne.
B.
En mai 2004, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale ou l'intimée) a effectué auprès de la Société un contrôle fiscal portant sur les périodes allant du 1er janvier 1999 au 31 décembre 2003 (du 1er trimestre 1999 au 4ème trimestre 2003). Il en est résulté une reprise d'impôt de 65'528 fr. pour les périodes fiscales durant lesquelles l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée était applicable (1er trimestre 1999 au 4ème trimestre 2000, décompte complémentaire no 184'405) et de 64'380 fr. pour les périodes écoulées sous l'empire de la loi fédérale du même nom (1er trimestre 2001 au 4ème trimestre 2003, décompte complémentaire no 184'406). Ces reprises

portaient notamment sur l'impôt préalable grevant les frais de représentation des employés faisant du démarchage à domicile auprès de la clientèle. La Société avait pris à sa charge ces frais de représentation en les remboursant à ses employés sous forme d'indemnités forfaitaires. Elle avait déduit l'impôt préalable grevant ces frais en le calculant de manière forfaitaire sur la base des salaires et des frais de vente, sans se fonder sur des pièces justificatives, raison pour
laquelle la déduction lui a été refusée. Dans quelques cas isolés, la déduction avait été opérée sur la base de justificatifs (quittances, factures), de sorte qu'elle a été admise.

Les décomptes complémentaires précités ont été confirmés par décisions du 22 septembre 2004.

A l'encontre de ces décisions, la Société a formé une réclamation sur le point de l'impôt préalable afférent aux frais de représentation. En cours de procédure, elle a produit des tickets de caisse se rapportant à des achats d'essence durant l'année 1999, conservés par un de ses employés. Au vu de ces pièces nouvelles, la réclamation a été partiellement admise - à hauteur de 307 fr., le montant du décompte no 184'405 étant ramené à 65'221 fr. - s'agissant des périodes accomplies sous le régime de l'ordonnance. Elle a été rejetée pour ce qui est des périodes écoulées sous l'empire de la loi.

La Société a interjeté recours contre ces prononcés auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours).

En tant que successeur de la Commission de recours, le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours par arrêt du 26 avril 2007. Il a estimé qu'en l'absence de factures et de documents pouvant en tenir lieu, la Société n'était pas fondée à déduire l'impôt préalable grevant les frais de représentation de ses employés. L'existence de pièces justificatives constituant une condition matérielle du droit à la déduction de l'impôt préalable, les art. 15a et 45a de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (OLTVA, RS 641.201) n'étaient d'aucun secours à la recourante. Au demeurant, le Tribunal administratif fédéral a jugé que la recourante ne pouvait rien tirer à son profit au titre du droit à la protection de la bonne foi du fait que l'Administration fédérale n'avait pas répondu à ses demandes de renseignements.
C.
Par acte du 5 juin 2007, la Société a interjeté recours au Tribunal fédéral, en demandant l'annulation de l'arrêt du 26 avril 2007 ainsi que des décomptes complémentaires nos 184'405 et 184'406, sous suite de frais. Elle se prévaut des art. 15a et 45a OLTVA et dénonce une violation du principe de la bonne foi.

Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à déposer des observations. L'Administration fédérale conclut au rejet du recours, sous suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 L'arrêt attaqué a été rendu après l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2007 (RO 2006 p. 1242), de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), de sorte que celle-ci s'applique à la présente cause (art. 132 al. 1 LTF).
1.2 La recourante n'a pas indiqué par quelle voie de recours elle procède devant le Tribunal fédéral. Toutefois, cette imprécision ne saurait lui nuire si son recours remplit les exigences légales de la voie de droit qui lui est ouverte (cf. ATF 126 II 506 consid. 1a in fine; 124 I 223 consid. 1a p. 224; 120 Ib 379 consid. 1a p. 381).

Interjeté par une partie directement touchée par la décision attaquée et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (art. 89 al. 1 LTF), le recours est dirigé contre un jugement final (art. 90 LTF) rendu dans une cause de droit public (art. 82 lettre a LTF) par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 lettre a LTF). Déposé dans le délai (art. 100 al. 1 LTF) et la forme (art. 42 LTF) prévus par la loi et ne tombant sous aucun des cas d'exceptions mentionnés à l'art. 83 LTF, il est en principe recevable.
1.3 Le Tribunal administratif fédéral ayant un plein pouvoir d'examen (art. 49 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021], applicable par renvoi de l'art. 37 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF; RS 173.32]), son prononcé se substitue aux décisions sur

réclamation de l'Administration fédérale (effet dévolutif complet; voir Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2ème éd., Berne 1983, p. 189 s.). Dès lors, le recours devant l'instance de céans peut seulement avoir pour objet le prononcé en question et les conclusions tendant à l'annulation des décomptes complémentaires sont irrecevables.
2.
L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a été remplacée par la loi fédérale du même nom, du 2 septembre 1999, 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 taxe sur la valeur ajoutée s'applique dès lors au présent litige, en tant qu'il porte sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1999 au 4ème trimestre 2000. Au surplus, la loi du même nom est applicable pour ce qui est des périodes fiscales allant du 1er trimestre 2001 au 4ème trimestre 2003.
3.
3.1 L'art. 29 OTVA énonce les conditions générales de la déduction de l'impôt préalable. A son alinéa 1er, il dispose que, si l'assujetti utilise des biens ou des prestations de services pour un des buts indiqués au 2e alinéa (parmi ceux-ci figurent les livraisons et les prestations de services imposables), il peut déduire, dans son décompte, notamment les montants d'impôt préalable que d'autres assujettis lui ont facturés, conformément à l'article 28, pour des livraisons et des prestations de services.

Intitulé « Facturation et transfert de l'impôt », l'art. 28 OTVA dispose que l'assujetti qui effectue une livraison ou une prestation de services doit, lorsque le destinataire de la prestation assujetti à l'impôt le lui demande, établir une facture comportant les indications énumérées à l'alinéa 1. Au nombre de celles-ci figurent le nom, l'adresse et le numéro d'immatriculation de l'auteur de la prestation (lettre a) ainsi que le nom et l'adresse du destinataire de celle-ci (lettre b).

Selon les Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA (ci-après: les Instructions 1997), éditées par l'Administration fédérale, le destinataire de la prestation doit s'assurer à la réception des factures que celles-ci contiennent toutes les indications prescrites et soient exactes. Lorsque tel n'est pas le cas, les factures doivent être retournées, avant paiement, pour être rectifiées (ch. 779a).

Les art. 37 et suivant LTVA ainsi que les Instructions 2001 sur la TVA (ci-après: les Instructions 2001; ch. 807) consacrent une réglementation analogue.
3.2 Les notes de crédit et autres documents qui, dans la marche habituelle des affaires, remplacent les factures, leur sont assimilés s'ils comportent les indications prescrites en relation avec les factures (art. 28 al. 3 OTVA, 37 al. 3 LTVA). Cela vaut notamment aussi pour les tickets de caisse enregistreuses. Toutefois, pour des raisons de simplification, la pratique renonce à la mention du nom et de l'adresse du destinataire de la prestation lorsqu'il s'agit de montants ne dépassant pas 200 fr. par ticket (Instructions 1997, ch. 760; Instructions 2001, ch. 785).
3.3 Ainsi, en principe, les assujettis sont en droit de déduire - aux conditions mentionnées ci-dessus - seulement l'impôt préalable qui est effectivement à leur charge. L'exigence d'une facture ou d'un document en tenant lieu, comportant les indications prescrites aux art. 28 al. 1 OTVA et 37 al. 1 LTVA, sert à prouver l'existence de cette charge.

Ce principe connaît une exception dans le cas des assujettis qui ont été autorisés par l'Administration fédérale à s'acquitter de l'impôt selon le système de la dette fiscale nette, régime fondé d'abord sur l'art. 47 al. 3 OTVA, puis consacré à l'art. 59 LTVA. Sous ce régime, en effet, l'impôt dû s'obtient en multipliant le chiffre d'affaires imposable par un taux que l'Administration fédérale détermine pour chaque branche économique sur la base de données expérimentales et qui tient compte de manière forfaitaire de l'impôt préalable (cf. art. 59 al. 2 LTVA) grevant l'ensemble des dépenses donnant droit à la déduction. Les assujettis qui établissent leurs décomptes selon ce système s'acquittent ainsi d'un montant de TVA net d'impôt préalable. Une fois l'autorisation obtenue, les assujettis doivent conserver ce mode de décompte durant une certaine période (une année sous le régime de l'ordonnance [brochure ïaux de dette fiscale nette pour la taxe sur la valeur ajoutée, édition de novembre 1996, p. 8], cinq ans sous l'empire de la loi [art. 59 al. 3 LTVA]).
4.

4.1 La novelle du 24 mai 2006 (RO 2006 2353) de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA a introduit une section 14a intitulée Ëtraitement des vices de forme¨, qui comporte le seul article 45a. La teneur de cette disposition est la suivante:
« Un vice de forme n'entraîne pas à lui seul une reprise d'impôt s'il apparaît ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la loi ou par la présente ordonnance sur l'établissement de justificatifs. »
Outre cette disposition générale, la novelle contient deux autres règles formelles de portée plus limitée. D'une part, elle a introduit un art. 15a, disposition unique de la section 7a, intitulée Ëacturation¨, qui a la teneur suivante:
« L'Administration fédérale des contributions accepte également les factures et les documents remplaçant les factures au sens de l'art. 37, al. 1 et 3, de la loi qui ne remplissent pas entièrement les exigences concernant l'indication du nom et de l'adresse de l'assujetti et de l'acquéreur de la livraison ou de la prestation de services selon l'art. 37, al. 1, let. a et b, de la loi, à condition que les indications effectives permettent d'identifier formellement les personnes concernées. »
D'autre part, la novelle a modifié l'art. 14 al. 2 OLTVA, qui fait partie des dispositions sur l'imposition de la marge, en lui ajoutant une seconde phrase. Selon la première phrase de cette disposition, l'assujetti qui, en violation de l'art. 37 al. 4 LTVA, mentionne l'impôt sur les factures ou les documents analogues doit l'impôt sur la totalité de la contre-prestation et non pas seulement sur la marge. La seconde phrase ajoutée par la novelle réduit la portée de la première: lorsque les documents précités, tout en mentionnant l'impôt, indiquent qu'il s'agit d'un cas d'imposition de la marge, ce mode d'imposition est admis ¨s'il apparaît ou si l'assujetti prouve qu'en dépit de ce vice, la Confédération n'a subi aucun préjudice financier¨.

La novelle est entrée en vigueur le 1er juillet 2006. Selon un communiqué de presse du Département fédéral des finances du 24 mai 2006, elle est applicable dès son entrée en vigueur à tous les cas pendants.
4.2 Dans une communication du 30 juin 2006 concernant la pratique découlant de la novelle précitée, intitulée Ëacturation par le fournisseur de la prestation (art. 37 al. 1 LTVA) - déduction de l'impôt préalable par le destinataire de la prestation (art. 38 al. 1 et 2 LTVA et art. 15a OLTVA)¨, l'Administration fédérale a précisé la portée du nouvel art. 15a OLTVA. Cette communication envisage notamment le cas où l'auteur de la prestation adresse la facture non pas à l'entreprise qui en est la destinataire, mais à un de ses employés, par exemple lorsqu'il s'agit des frais d'hébergement et de restauration ou de déplacement (titres de transport) des collaborateurs du service externe. Dans cette situation, en vertu de l'art. 15a OLTVA, la facture permet à l'entreprise destinataire de déduire l'impôt préalable, si les conditions suivantes sont réunies:
¨- l'identité du fournisseur de la prestation et celle du collaborateur ou de l'employé du destinataire de la prestation est reconnaissable;
- le destinataire de la prestation est en mesure, lors d'un contrôle et sur demande de l'AFC, de prouver l'existence d'un rapport de travail avec la personne physique mentionnée dans la facture (contrat de travail au sens de l'art. 319 CO);
- les frais facturés sont comptabilisés comme dépense commerciale par l'entreprise qui fait valoir la déduction de l'impôt préalable;
- la prestation acquise est destinée à une activité imposable.¨
Lorsque ces conditions sont réalisées, il n'est ainsi plus nécessaire de renvoyer la facture au fournisseur de la prestation, pour que celui la corrige de manière à ce qu'elle comporte toutes les indications prescrites par l'art. 37 al. 1 LTVA.
4.3 Dans une autre communication, du 27 octobre 2006, intitulée Ëraitement des vices de forme¨, l'Administration fédérale a précisé, exemples à l'appui, la portée des nouvelles dispositions de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA. Cette communication comprend trois parties correspondant aux trois dispositions mentionnées ci-dessus.

Parmi les cas d'application se rapportant à l'art. 15a OLTVA, l'Administration fédérale cite l'exemple où une facture d'hôtel est libellée au nom d'un employé de la société assujettie, Lemon Tree Sàrl, sise à Neuchâtel: un hôtel de Genève établit une facture pour trois nuits, du 2 au 5 mai 2006, au nom de Ñathalie Delarose, rue Principale 3, 2068 Hauterive¨. Selon l'Administration fédérale, cette facturation ne permet pas d'identifier la société précitée comme étant la destinataire de la prestation et ne lui permet donc pas, en principe, de déduire l'impôt préalable. Toutefois, la société peut déduire l'impôt préalable, si elle établit que Nathalie Delarose est

une de ses collaboratrices et prouve (à l'aide de rapports de travail, de factures adressées aux clients ou de contrats) que cette dernière a effectué des travaux horticoles à Genève du 2 au 5 mai 2006. En rapportant cette preuve, la société contribuable démontre, en effet, que la Confédération ne subit pas de préjudice financier du fait du vice de forme affectant la facture (communication précitée, p. 13).
5.
5.1 La recourante se prévaut des art. 15a et 45a OLTVA ainsi que des communications concernant la pratique y relatives. Elle fait valoir que la manière dont elle a calculé l'impôt préalable déductible grevant les frais de représentation de ses collaborateurs du service externe n'a causé aucun préjudice financier à la Confédération. Elle renvoie à cet égard à un calcul contenu dans sa réclamation, effectué à titre d'exemple pour l'année 1999. Elle a en effet estimé la TVA grevant les frais de déplacement (en voiture, à raison de 165 km par jour de travail), de repas et d'hébergement de ses 25 vendeurs. Elle est ainsi arrivée à la conclusion qu'elle était en droit de déduire, au titre de l'impôt préalable, un montant de 41'633 fr. 15, alors que, à en juger par le décompte complémentaire no 184'405, elle avait effectivement déduit à ce titre seulement 27'433 fr. pour l'année 1999. Toujours aux fins de démontrer que la Confédération n'a pas subi de préjudice financier, elle fait valoir qu'elle a versé, durant les années 1999 à 2003, un montant de TVA net - après déduction de l'impôt préalable - correspondant à 4,86% de son chiffre d'affaires, alors que le taux forfaitaire (taux de la dette fiscale nette) était, pour la même période,
de 4,6%. La recourante estime qu'en maintenant les reprises litigieuses en dépit de ce qui précède, l'autorité intimée a ignoré les art. 15a et 45a OLTVA et fait fi de la volonté du Conseil fédéral.
5.2 Comme indiqué plus haut (consid. 3.3), les assujettis peuvent déduire seulement l'impôt préalable qui a été effectivement et de manière prouvée mis à leur charge. Sous réserve du régime de la dette fiscale nette, auquel la recourante n'est pas soumise, il ne saurait être question de calculer l'impôt préalable déductible de manière forfaitaire, sans se baser sur des pièces justificatives, comme celle-ci l'a fait durant les périodes fiscales litigieuses.

Quoi qu'en dise la recourante, les nouveaux art. 15a et 45a OLTVA, même abstraction faite des communications concernant la pratique y relatives, ne changent rien à ce qui précède. En effet, les deux dispositions envisagent seulement le cas où les documents sont viciés, et non l'absence totale de documents. C'est donc à bon droit que la communication du 30 juin 2006 et celle du 27 octobre 2006, qui prévoient expressément le sort de l'impôt préalable grevant les frais de représentation (déplacements, restauration, hébergement) des collaborateurs du service externe d'une entreprise assujettie, permettent, à certaines conditions, de le déduire sur la base de factures formellement viciées - les factures indiquant comme destinataire de la prestation le collaborateur du service externe plutôt que l'entreprise assujettie elle-même; en revanche, la déduction ne saurait être autorisée en l'absence de factures et de documents en tenant lieu. Il s'agit là, en effet, de pièces justificatives nécessaires pour établir que l'impôt préalable a été effectivement mis à la charge de l'assujetti, ce qui représente une condition matérielle du droit à la déduction. L'absence de telles pièces justificatives ne constitue donc pas seulement un vice de
forme, au sens de l'art. 45a OLTVA, mais implique que la réalisation d'une condition matérielle du droit à la déduction de l'impôt préalable n'est pas démontrée. Dès lors, la recourante ne peut pas prétendre à la déduction de l'impôt préalable. Peu importe que, selon ses dires, le montant de TVA net qu'elle a acquitté durant les périodes fiscales litigieuses soit inférieur à ce qu'elle aurait versé en étant soumise au régime de la dette fiscale nette: pour les assujettis qui n'ont pas choisi d'établir leurs décomptes selon ce système, seul l'impôt préalable qui a été effectivement et de manière prouvée mis à leur charge peut être déduit.

Au demeurant, la recourante ne peut échapper aux conséquences de l'absence de pièces justificatives, en faisant valoir que cela est dû au fait que ses collaborateurs ont joint les justificatifs à leurs propres déclarations d'impôt (direct) et ne les ont pas conservés au terme de la procédure de taxation: dans un système d'auto-taxation comme celui de la TVA, il incombe à l'assujetti de tenir ses livres comptables de manière à ce que les faits importants pour la détermination de l'impôt préalable déductible, notamment, puissent être constatés aisément et de manière sûre (art. 47 al. 1 OTVA, 58 al. 1 LTVA); il appartient donc à l'entreprise assujettie de prendre les dispositions nécessaires pour que ses employés lui remettent les pièces nécessaires aux fins de justifier la déduction de l'impôt préalable.
6.

6.1 La recourante voit une violation du principe de la bonne foi dans le fait que l'intimée n'a pas répondu à ses courriers des 11 mars et 26 août 1994, par lesquelles elle lui demandait, en prévision du début de son assujettissement le 1er janvier 1995, des renseignements notamment au sujet de la déduction de l'impôt préalable en relation avec les indemnités forfaitaires versées à ses collaborateurs du service externe en remboursement de leurs frais de représentation.
6.2 Ancré à l'art. 9 Cst., et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen, à certaines conditions, le droit d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elle lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces promesses et assurances (ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 636; 130 I 26 consid. 8.1 p. 60; 129 I 161 consid. 4 p. 170). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst.; ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637; 118 Ib 312 consid. 3b p. 316; cf. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, 2e éd., Lausanne 1998, p. 132; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 28 et les nombreuses références).
6.3 En l'occurrence, la recourante ne peut se prévaloir d'assurances données par l'intimée. C'est même le contraire qui est vrai, puisque cette dernière n'a pas répondu aux courriers précités. Pour regrettable qu'il soit, ce comportement de l'intimée ne constitue pas une violation du principe de la bonne foi, au sens de la jurisprudence citée ci-dessus. La recourante ne peut donc rien en tirer à son profit.
7.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable.

Succombant, la recourante supporte les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 4'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie à la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.
Lausanne, le 24 août 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: