



CRC 2004-203

Président : Pascal Mollard
Juges : Daniel Riedo ; Christine Sayegh
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 13 septembre 2005

en la cause

X. SA, ..., recourante, représentée par ...,

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, (réf. ...)

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) ;
réduction de l'impôt préalable déductible ; forfait

I. En fait :

A.– La société X. SA est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1^{er} janvier 1995 en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures), respectivement au sens de l'art. 21 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20).

B.– Par courrier du 23 janvier 2001, la société informa l'AFC du fait qu'elle souhaitait être mise au bénéfice de la méthode du taux forfaitaire de 2,7% pour déterminer la réduction de l'impôt préalable déductible applicable aux entreprises de transports concessionnaires (ETC). Le 2 février 2001, l'AFC autorisa la société à appliquer le taux forfaitaire dès le 1^{er} janvier 2001, en précisant que le taux avait été déterminé en accord avec l'Office fédéral des transports (OFT).

Le 22 avril 2002, la division de révision de l'AFC adressa à la société une demande d'information portant sur le détail de la détermination de la réduction de la déduction de l'impôt préalable pour l'année 2001.

Par lettre du 13 mai 2002, la société expliqua à l'AFC qu'elle calculait la réduction de la déduction de l'impôt préalable en multipliant par 2,7% le montant de la subvention d'exploitation reçue en 2001. Elle informa également l'AFC du fait que l'impôt préalable sur les investissements avait été récupéré intégralement puisque ces derniers n'avaient pas été financés par des subventions. Enfin, elle nota que le calcul de la réduction de la déduction de l'impôt préalable aboutissait à un chiffre plus élevé que l'impôt préalable sur les livraisons de biens et prestations de services et demanda si elle était redevable de la différence.

C.– L'AFC considéra que la société n'avait pas correctement appliqué le forfait permettant de déterminer la réduction de l'impôt préalable déductible. Le 20 juin 2003, elle adressa à la société un décompte complémentaire n° (...) portant sur les périodes fiscales du 4^e trimestre 2001 au 4^e trimestre 2002, d'un montant de Fr. 746'587.--.

Suite à des échanges de correspondances, à une rencontre organisée à Berne entre plusieurs collaborateurs de l'AFC, X. SA et son représentant, ainsi qu'à divers entretiens téléphoniques, l'AFC adressa à la société, en date du 30 octobre 2003, une prise de position dans laquelle elle déclarait maintenir son point de vue, à savoir que la correction forfaitaire suite à l'obtention de subventions d'exploitation, calculée avec le taux de 2,7%, devait être reportée sous le chiffre 130 du décompte TVA. Que le montant d'impôt préalable annuel déductible figurant sous chiffre 110 et 111 dudit décompte soit inférieur à la correction ne jouait aucun rôle. A titre exceptionnel, l'AFC offrit à la société la possibilité d'établir ses décomptes selon la méthode effective à partir du 1^{er} janvier 2004.

Pour les périodes fiscales des 1^{er} et 2^e trimestre 2003, la société procéda à la réduction de l'impôt préalable déductible à concurrence du montant d'impôt préalable figurant au ch. 110 des décomptes TVA en question. S'agissant des 3^e et 4^e trimestres 2003, la société reprit par contre la méthode prônée par l'AFC, tout en émettant une réserve afin d'éviter le paiement d'intérêts ultérieurs.

D.– Le 22 avril 2004, l'AFC notifia à la société une décision formelle par laquelle elle confirmait le décompte complémentaire n° (...). Au surplus, suite à la fixation définitive de la subvention d'exploitation perçue par X. SA en 2002 et à la prise en compte de l'année 2003, la reprise fiscale fut ramenée de Fr. 746'587.-- à Fr. 624'094.--. L'AFC expliquait que les subventions d'exploitation entraînaient non seulement une réduction de l'impôt préalable

déductible grevant les charges de fonctionnement, mais également une réduction supplémentaire de l'impôt préalable grevant les investissements. Les distinctions opérées par la société entre les divers types d'impôt préalable n'était pas justifiée. Par rapport au calcul forfaitaire, l'AFC considérait qu'il ne pouvait être annulé rétroactivement. Par rapport à l'année 2002, l'AFC reconnaissait que le calcul de la réduction de l'impôt préalable déductible au moyen du forfait aboutissait à un montant supérieur au total de l'impôt préalable payé aux tiers. Néanmoins, sur une période de trois ans, le forfait se révélait malgré tout favorable à la société (écart de 0,42% par rapport au calcul effectif). L'application de la théorie de cette dernière conduisait par contre à un écart de 17,92% par rapport au calcul effectif. En conséquence, l'AFC rejeta la requête de la société consistant à ne corriger l'impôt préalable que jusqu'à concurrence du montant figurant sous le chiffre 110 du décompte TVA.

La société déposa une réclamation en date du 18 mai 2004. De son point de vue, l'analyse logique de même que l'interprétation systématique des directives de l'OFT et des brochures de l'AFC commandait une réduction de la déduction de l'impôt préalable à concurrence uniquement de l'impôt préalable grevant les charges d'exploitation. Par ailleurs, même si l'on admettait que la réduction entame également l'impôt préalable grevant les investissements, celle-ci ne pouvait conduire à un « impôt préalable négatif » (devant être versé à l'AFC par le contribuable). En effet, la ratio legis de la réduction de l'impôt préalable déductible était, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, d'éviter que les assujettis bénéficiant de subventions puissent dans chaque décompte inscrire un surplus d'impôt préalable et soient ainsi mis au bénéfice d'un autre subventionnement indirect. Selon la réclamante, ce but était réalisé également si l'on limitait la réduction de l'impôt préalable au montant effectivement supporté. Admettre que le montant de la réduction puisse être supérieur au montant total de l'impôt préalable effectivement supporté reviendrait à une forme d'imposition de la subvention.

Par décision sur réclamation du 5 octobre 2004, l'AFC rejeta la réclamation de la société et confirma la décision du 22 avril 2004, reprenant pour l'essentiel les arguments déjà invoqués. Par rapport au grief de la société selon lequel ce serait sur la base des directives de l'OFT et des brochures de l'AFC qu'elle aurait rempli ses décomptes, l'AFC estima que le principe de la bonne foi n'était pas applicable.

E.– Contre ce prononcé, la société (ci-après : la recourante) a interjeté un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans) en date du 5 novembre 2004. Elle conclut à ce que la Commission déclare recevable le recours, annule la décision de l'AFC du 5 octobre 2004, déboute l'AFC de toutes autres et contraires conclusions, rembourse avec intérêts le montant de Fr. 629'636.-- acquitté le 26 août 2003 et condamne l'AFC au paiement des frais et dépens. La recourante reprend pour l'essentiel la motivation déjà développée antérieurement dans la procédure. Elle conteste en particulier les arguments avancés par l'AFC pour justifier le fait que la réduction d'impôt préalable liée à une subvention d'exploitation peut également toucher l'impôt préalable grevant les investissements. Elle estime en outre que l'interprétation de l'AFC entraîne des inégalités de traitement en fonction du financement d'un bien (par exemple achat via une subvention d'investissement ou via un prêt des pouvoirs publics abandonné par la suite). Concernant

l'application du forfait, la recourante estime qu'elle n'empêche pas de procéder à un examen annuel des conséquences d'une réduction de l'impôt préalable déductible, puisque celle-ci s'opère annuellement.

F.– Invitée à présenter ses observations, l'AFC conclut, par réponse du 21 décembre 2004, au rejet du recours dans toutes ses conclusions, avec suite de frais. Elle rappelle notamment que le calcul approximatif de la réduction de la déduction de l'impôt préalable vise un allègement administratif et non financier.

Les autres faits seront repris, en tant que besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

II. En droit :

1.– a) Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst. ; RS 1, 3 et les modifications ultérieures), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le Parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 ; RO 2000 1346), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité. En l'espèce, l'art. 94 LTVA entre en considération, si bien que la LTVA est applicable.

b) Aux termes de l'art. 65 LTVA en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 5 octobre 2004, a été notifiée à la recourante le 6 octobre 2004. Le recours du 5 novembre 2004 a donc été interjeté dans le délai prescrit par l'art. 50 PA. En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit pleinement les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ni de fond. Il importe donc d'entrer en matière.

2.– a) L'impôt se calcule sur la contre-prestation (art. 8 al. 2 let. f disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 al. 1 let. f Cst.]). Si le contribuable destine les biens qui lui ont été livrés et les prestations de service qui lui ont été fournies à des transactions imposables en Suisse ou à

l'étranger, il peut déduire dans son décompte à titre d'impôt préalable l'impôt que lui ont transféré d'autres contribuables (art. 8 al. 2 let. h disp. trans. aCst. [art. 196 ch. 14 al. 1 let. h Cst.]).

b) Le Parlement a concrétisé comme suit les principes susmentionnés : L'impôt se calcule sur la contre-prestation (art. 33 al. 1 LTVA). Selon l'art. 33 al. 2 LTVA, est réputé contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison de biens ou de la prestation de services. Ne font pas partie de la contre-prestation les subventions et autres contributions des pouvoirs publics (art. 33 al. 6 let. b LTVA). L'assujetti peut déduire l'impôt préalable qui lui a été facturé par d'autres assujettis, s'il affecte les biens ou les services acquis à des fins imposables (art. 38 al. 1 et 2 LTVA). Si l'assujetti reçoit des subventions ou d'autres contributions des pouvoirs publics (qui ne peuvent être considérées comme la contre-prestation d'une opération déterminée), il réduit proportionnellement l'impôt préalable (art. 38 al. 8 LTVA). Ces dispositions reprennent le régime mis en place par l'OTVA (cf. art. 26 al. 6 et 30 al. 6 OTVA, ainsi que l'ATF 126 II 443, traduit à la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2001, 2^e partie, p. 75).

3.- a) Selon la Constitution fédérale, des simplifications peuvent être ordonnées, si elles n'affectent de façon notable ni les recettes fiscales, ni les conditions de la concurrence et si elles n'entraînent pas de complications excessives des décomptes d'autres contribuables (art. 8 al. 2 let. l disp. trans. aCst. ; respectivement art. 196 ch. 14 al. 1 let. l Cst.).

aa) La disposition d'exécution y relative générale est l'art. 58 al. 3 LTVA (reprenant les termes de l'art. 47 al. 3 OTVA, qui avait été considéré conforme à la Constitution, cf. Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 66.14 consid. 2b et les références citées - la LTVA fait de ce qui était une faculté pour l'AFC une obligation). Elle prévoit que si l'enregistrement exact de certains faits essentiels pour le calcul de l'impôt entraîne une charge excessive pour l'assujetti, l'AFC doit lui accorder des facilités et admettre qu'il calcule l'impôt par approximation, pour autant qu'il n'en résulte aucune diminution ni augmentation notable du montant de l'impôt, aucune distorsion marquante de la concurrence, et que cela ne complique pas de manière excessive les décomptes d'autres assujettis ni les contrôles fiscaux.

La loi délègue à l'AFC la compétence de déterminer les domaines dans lesquels et les conditions auxquelles des facilités doivent être accordées, considérant qu'il revient aux spécialistes de l'administration disposant de connaissances techniques spécifiques d'établir les réglementations de détail adéquates. L'art. 58 al. 3 OTVA constitue ainsi une disposition cadre qui nécessite une concrétisation de la part de l'AFC.

bb) La LTVA prévoit par ailleurs expressément une méthode spécifique de simplification, à savoir la méthode des taux de la dette fiscale nette. Lorsque les décomptes sont établis au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette, l'impôt dû est déterminé en multipliant le chiffre d'affaires total imposable (impôt inclus) réalisé au cours d'une période de

décompte par le taux de la dette fiscale nette accordé par l'AFC ; les taux de la dette fiscale nette tiennent compte de manière forfaitaire des montants de l'impôt préalable déductibles (art. 59 al. 2 LTVA). L'assujetti qui arrête ses décomptes au moyen des taux de la dette fiscale nette doit conserver ce mode de décompte pendant cinq ans. S'il renonce à utiliser ce mode de décompte, il ne peut y revenir qu'après une période de cinq ans. Lors de chaque changement des taux de la dette fiscale nette le concernant, l'assujetti peut changer de mode de décompte, à moins que ce changement résulte d'une modification des taux de l'impôt (art. 59 al. 3 LTVA).

La jurisprudence et la doctrine ont relevé, sous l'empire de l'OTVA, que, selon la volonté du Constituant et du législateur, le mode de décompte à forfait selon le taux de dette fiscale nette doit simplement engendrer des simplifications administratives, mais pas des avantages ou des désavantages fiscaux pour le contribuable (Alois Camenzind / Nicklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 284 ; cf. également Ernst Höhn / Robert Waldburger, Steuerrecht Band I, 9^e éd., Berne, Stuttgart et Vienne 2001, § 24 ch. 204). Pour des raisons d'équité fiscale, les taux de dette fiscale nette doivent avoir, sur la durée, un impact neutre sur les rentrées d'impôt de la Confédération. Le principe n'est pas remis en cause par le fait qu'une charge fiscale différente à court ou à moyen terme ne saurait ainsi être exclue dans un cas individuel, par rapport à la méthode de décompte effective (cf. JAAC 68.156 consid. 2b/cc et les références citées).

b) Le Tribunal fédéral et la Commission de céans ont déjà eu l'occasion de confirmer la pratique administrative selon laquelle une application rétroactive du taux de dette fiscale nette n'est en principe pas possible. En effet, le but du taux de dette fiscale nette n'est pas l'optimisation de la charge fiscale, mais la simplification administrative du calcul de la TVA. Il n'y a pas lieu de permettre au contribuable de déterminer à la fin de la période fiscale si l'application du taux de dette fiscale nette se révèle avantageuse ou non et de décider sur cette base de modifier rétroactivement son mode de décompte (Archives de droit fiscal suisse [Archives] 73 p. 664 consid. 3 ; JAAC 64.11 consid. 4c).

4.– En l'espèce, il s'agit, selon la recourante, de déterminer si, en cas de perception d'une subvention d'exploitation, la réduction de la déduction de l'impôt préalable calculée selon la méthode forfaitaire ne doit entamer que l'impôt préalable provenant des charges d'exploitation ou peut également entamer l'impôt préalable sur les investissements.

De l'avis de la Commission de recours, la question qui se pose n'est pas tant celle du rapport entre les subventions reçues et la réduction opérée que celle de la manière dont s'applique le forfait de calcul de réduction de l'impôt préalable pour les ETC. Le forfait prévoit que la réduction de l'impôt préalable est calculée par simplification en appliquant le taux forfaitaire de 2,7% sur les subventions d'exploitation reçues. A cet égard, on relèvera en premier lieu que le montant du forfait n'est pas contesté en tant que tel par la recourante dans son recours, et que le taux a au surplus été négocié par l'AFC et l'OFT.

Selon l'AFC, la réduction de la déduction de l'impôt préalable calculée selon la méthode forfaitaire doit être déduite du montant d'impôt préalable total et peut, le cas échéant, être supérieure audit montant, ce qui conduit au versement d'un surplus à l'AFC. De l'avis de la recourante par contre, la réduction de la déduction de l'impôt préalable calculée selon la méthode forfaitaire ne peut aller au-delà de l'impôt préalable sur les investissements et ne peut en aucun cas dépasser la totalité de l'impôt préalable (soit l'addition de l'impôt préalable sur les investissements et sur les charges d'exploitation), en d'autres termes le calcul forfaitaire devrait être limité à concurrence d'un montant effectif.

Le forfait proposé par l'AFC aux ETC vise un but de simplification, en limitant les travaux administratifs liés à la tenue de la comptabilité et à l'établissement des décomptes. La simplification recherchée implique que l'on puisse, voire doive, faire abstraction des montants effectifs. L'application du forfait rend - par définition - inopérants les mécanismes ordinaires de calcul de l'impôt, et - également - les montants effectifs sur lesquels se basent ces mécanismes. Il en résulte qu'il n'est pas exclu que le montant de la réduction de l'impôt préalable calculé forfaitairement puisse se révéler supérieur à l'impôt préalable effectivement supporté. Le résultat peut certes paraître illogique à première vue ; tel n'est cependant pas le cas si l'on considère que le forfait représente une moyenne et que toute variation par rapport à cette moyenne est susceptible d'entraîner des injustices (ainsi en particulier en l'espèce lorsqu'il n'y a pas, ou peu, d'intrants, malgré des subventions importantes). C'est pour cette raison que le forfait ne peut en principe pas être obligatoire, mais qu'il est simplement proposé aux entreprises souhaitant l'appliquer. Le choix du forfait implique cependant d'en accepter aussi bien les avantages que les désavantages. Le fait qu'il soit possible de revenir à la méthode effective (sous réserve du délai de 5 ans - selon courrier de l'AFC du 10 janvier 2001) évite en outre qu'un contribuable ayant fait le mauvais choix ne se retrouve pénalisé à long terme. Cette approche repose au demeurant sur l'impératif de rationalité de la perception de l'impôt, qui constitue un des principes supérieurs de l'impôt, et au nom duquel d'éventuelles contradictions, notamment à la lumière du principe de la neutralité de l'impôt, doivent être acceptées. Il résulte des considérations qui précèdent que la recourante ne peut pas attaquer le montant résultant du calcul forfaitaire en amenant des éléments effectifs. L'impôt doit se calculer soit selon la méthode effective, soit selon la méthode forfaitaire, et ne peut pas être déterminé en empruntant des éléments aux deux méthodes.

La seule question qui pourrait rester ouverte serait de savoir si la recourante devrait être autorisée à appliquer rétroactivement la méthode effective, au motif, invoqué par celle-ci, qu'il ne serait pas ressorti clairement des directives de l'AFC que le montant forfaitaire pouvait être supérieur au montant effectif d'impôt préalable supporté. La Commission n'a toutefois pas à examiner cet élément, étant donné que la recourante ne conclut pas à pouvoir bénéficier de la méthode effective pour les trois années litigieuses. Au demeurant, sur les trois années, le forfait reste plus avantageux que la méthode effective pour la recourante. Certes, pour l'année 2002, la méthode effective conduirait à un résultat plus avantageux. Il n'est cependant pas possible de modifier la méthode de calcul appliquée d'année en année. En effet, ceci permettrait à l'assujetti d'optimiser rétrospectivement le calcul de l'impôt et tel n'est clairement pas le but du forfait dont il est question.

5.– Au vu des considérations qui précèdent, le recours doit être rejeté dans son entier et la décision sur réclamation de l'AFC du 5 octobre 2004 confirmée. Les frais de procédure, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, doivent être mis à la charge de la recourante. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement 5 al. 3 de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnité en procédure administrative [RS 172.041.0]).

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation conformément à l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de la société X. SA du 5 novembre 2004 est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 5 octobre 2004 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 6'000.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 6'000.--.
3. La présente décision est notifiée par écrit à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

La présente décision est notifiée par écrit aux parties. Celle-ci peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès sa notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire ; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ) :

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge