



CRC 2004-180

CRC 2004-181

Président : Pascal Mollard

Juges : Xavier Oberson ; Sarah Protti Salmina

Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 4 septembre 2006

en la cause

X, recourante,

Y, recourante,

représentées par A, Cabinet de conseil fiscal, ...

contre

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

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
produits de boulangerie/tea-room

I. En fait :

Partie I : X

A.– X, dont le siège est à B, est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : 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). Elle a pour but la « fabrication, achat, vente de tous articles de boulangerie, pâtisserie, biscuiterie, confiserie, chocolaterie, traiteur et glaces et, d'une

manière générale de tous produits alimentaires ». Elle a porté la raison sociale « C » jusqu'au 18 septembre 1997, puis « D » jusqu'au 31 mars 2000 et résulte de la fusion de « E » et « D SA ». Elle exploite plusieurs boulangeries/tea-rooms à F et environs.

B.– A l'occasion d'un contrôle effectué auprès de X durant les mois d'août et septembre 1996, l'AFC constata diverses irrégularités dans le décompte de l'impôt et établit les décomptes complémentaires n° ... du 2 septembre 1996 portant sur un montant de Fr. 4'430.-- (période de l'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA] du 1^{er} trimestre 1991 au 4^e trimestre 1994), n° ... du 2 septembre 1996 portant sur un montant de Fr. 317'694.-- (période TVA du 1^{er} trimestre 1995 au 1^{er} trimestre 1996) et n° ... du 3 décembre 1996 portant sur un montant de Fr. 59'074.-- (période TVA du 1^{er} trimestre 1995 au 2^e trimestre 1996). Ces reprises étaient notamment dues au fait que X n'avait pas enregistré séparément son chiffre d'affaires par catégories de taux selon le ch. 244 des Instructions à l'usage des assujettis TVA (taux normal et taux réduit) (édition automne 1994 [ci-après : Instructions 1994]).

En date du 18 septembre 1996, X, représentée par M. A, contesta le décompte complémentaire n° ... et pria l'AFC de rendre une décision formelle. Elle expliquait qu'elle avait organisé ses points de vente en respectant le principe de répartition du chiffre d'affaires par taux. Les recettes pour les boulangeries étaient enregistrées séparément des recettes des tea-rooms. Cela ressortait des tickets de caisse. Il y avait dans les faits une caisse séparée, voire deux, pour les ventes aux magasins destinées à la consommation dans le tea-room.

Suite à une entrevue qui eut lieu entre des représentants de l'AFC et X en date du 16 juillet 1997 et à une nouvelle visite sur place, les décomptes complémentaires susmentionnés furent rectifiés par un avis de crédit n° ... du 25 septembre 1997 portant sur un montant arrondi de Fr. 369'157.--. Le décompte complémentaire n° ... fut annulé. Un nouveau décompte complémentaire n° ... portant sur un montant de Fr. 107'012.-- fut établi le 24 octobre 1997. Ce nouveau décompte ne concernait plus que 4 points de vente au lieu de 11.

C.– Le 26 novembre 1997, X contesta le décompte complémentaire n° ... du 24 octobre 1997 et pria l'AFC de rendre une décision formelle. Elle estimait que les reprises effectuées conduisaient à une décision arbitraire quant au volume des ventes de tea-room et cuisine. Elle critiquait le fait que tous les magasins ne soient pas analysés de manière identique.

D.– Par décision du 25 novembre 1999, l'AFC confirma les décomptes complémentaires et avis de crédit précités. Elle motivait sa décision par le fait que, dans les boulangeries/tea-rooms H, P et J, X n'avait pas réparti son chiffre d'affaires par taux. S'agissant de la boulangerie/tea-room K, l'AFC constatait qu'en ce qui concernait les ventes et livraisons effectuées par la boulangerie, les tickets de caisse émis contenaient toutes les indications permettant aux destinataires de déduire l'impôt préalable. Comme lesdits tickets portaient la mention « TVA 6,5% incluse », la différence de taux avait été reprise (4,5%). Le décompte complémentaire contesté prenait en outre en compte diverses compensations (impôt dû à l'AFC/impôt en faveur de X) se soldant par zéro.

E.– Par réclamation du 23 décembre 1999, X conclut à l'annulation « de l'avis de débit contesté ». Elle estimait avoir organisé correctement ses points de vente. Elle considérait que le fait d'avoir une seule caisse ne pouvait pas être un élément décisif ; en particulier, pour les points de vente de P et J, les codes de références permettaient de répartir le chiffre d'affaires. Elle expliquait aussi que ses tickets ne valaient pas documents au sens de l'impôt préalable et que le chiffre d'affaires avait été régulièrement réparti pour chaque catégorie de vente.

F.– Par décision sur réclamation du 6 septembre 2004, l'AFC rejeta la réclamation de X. Pour les points de vente de P et J, l'utilisation par X de codes selon le genre de produits vendus ne suffisait pas pour effectuer une répartition entre opérations soumises au taux normal et opérations soumises au taux réduit, étant donné qu'un même produit pouvait être soumis à un taux différent. Quant aux tickets relatifs au point de vente K produits par la recourante et datant de 1997, l'AFC estimait qu'ils ne constituaient pas un moyen de preuve puisqu'ils dataient d'une période non litigieuse en l'espèce ; elle maintenait sa position pour les tickets relatifs à la période contrôlée. L'AFC admettait qu'il était hautement probable que les points de vente faisant l'objet de la reprise n'avaient pas réalisé la totalité de leur chiffre d'affaires au taux de 6,5%. Toutefois, en l'absence de moyens de preuve, l'AFC devait procéder à la reprise de la différence d'impôt. Les tableaux fournis par X ne faisaient qu'illustrer la répartition des différentes activités, mais ne permettaient pas de fixer, ne serait-ce que par approximation, la part des produits imposables au taux normal, respectivement au taux réduit.

G.– Contre cette décision, X (ci-après : la recourante I) 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 octobre 2004. Elle estime que les références par code permettent par programmation de la caisse enregistreuse de procéder à une répartition par taux. La recourante I considère que l'AFC n'a pas tenu compte des annexes qu'elle a produites, ni de sa comptabilité qui est correctement tenue. La recourante I conclut à ce que la Commission de recours admette le recours, annule la décision attaquée et fixe le chiffre d'affaires soumis au taux réduit à partir des justificatifs déposés déjà en procédure de réclamation.

Par réponse du 29 novembre 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours, considérant notamment qu'au vu des circonstances la référence à la seule comptabilité de la recourante est insuffisante.

Partie II : Y

H.– Y dont le siège est à F, est immatriculée au registre de l'AFC depuis le 1^{er} janvier 1995 en qualité d'assujettie au sens de l'article 17 OTVA. Elle a pour but la « fabrication et commerce de tous produits et articles de pâtisserie, confiserie et boulangerie fine ».

I.– A l'occasion d'un contrôle effectué auprès de Y durant le mois d'août 1996, l'AFC constata diverses irrégularités dans le décompte de l'impôt et établit les décomptes complémentaires n° ... du 22 août 1996 portant sur un montant de Fr. 391.– (période de l'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA] du 1^{er} trimestre 1991 au 4^e trimestre 1994) et n° ... du 22 août 1996 portant sur un montant de Fr. 116'705.– (période TVA du 1^{er} trimestre 1995 au 1^{er} trimestre 1996), ainsi qu'un décompte complémentaire n° ... portant sur Fr. 22'111.– concernant la période du 2^e trimestre 1996 (ne figurant pas au dossier mais mentionné dans la lettre de l'assujettie du 1^{er} décembre 1997). Ces reprises étaient notamment dues au fait que Y n'avait pas enregistré séparément son chiffre d'affaires par catégories de taux selon le ch. 244 des Instructions 1994.

En date du 18 septembre 1996, Y, représenté par M. A, contesta le décompte complémentaire n° ... et pria l'AFC de rendre une décision formelle. Elle expliquait qu'elle avait organisé ses points de vente en respectant le principe de répartition du chiffre d'affaires par taux. Les recettes pour les boulangeries étaient enregistrées séparément des recettes des tea-rooms. Cela ressortait des tickets de caisse. Il y avait dans les faits une caisse séparée, voire deux, pour les ventes aux magasins destinées à la consommation dans le tea-room.

Suite à une nouvelle visite sur place, les décomptes complémentaires susmentionnés furent rectifiés par un avis de crédit n° ... du 23 septembre 1997 portant sur un montant de Fr. 7'095.–.

J.– Le 1^{er} décembre 1997, Y contesta les décomptes complémentaires et pria l'AFC de rendre une décision formelle. Elle estimait qu'elle avait organisé ses points de vente en respectant le principe de répartition du chiffre d'affaires par taux. Elle relevait que pour l'AFC le seul problème provenait d'un ticket « Z », qui n'était en fait qu'un document interne. Elle produisit à titre de pièces justificatives divers tableaux relatifs à la répartition de son chiffre d'affaires de 1993 à 1997.

K.– Par décision du 25 novembre 1999, l'AFC confirma les décomptes complémentaires et avis de crédit relatifs à la période du 1^{er} janvier 1995 au 31 mars 1996, considérant que n'était contesté que le décompte complémentaire n° ... et que c'était à bon droit qu'elle avait réclamé à Y un montant de Fr. 109'610.– de TVA. Elle motivait sa décision par le fait que, dans les boulangeries/tea-rooms L et M, Y n'avait pas réparti son chiffre d'affaires par taux.

L.– Par réclamation du 23 décembre 1999, Y conclut à l'annulation « de l'avis de débit contesté ». Elle reprenait les arguments déjà évoqués précédemment et répétait avoir organisé correctement ses points de vente. Selon les tickets de caisse, il serait aisé de constater que les

produits de boulangerie vendus d'une part au tea-room et d'autre part au rayon boulangerie pour le tea-room étaient enregistrés séparément en application du ch. 244 des Instructions 1994. Elle se référait aussi au principe de la réalité économique.

M.– Par décision sur réclamation du 6 septembre 2004, l'AFC rejeta la réclamation de Y. L'utilisation de codes selon le genre de produits vendus ne suffisait pas pour effectuer une répartition entre opérations soumises au taux normal et opérations soumises au taux réduit, étant donné qu'un même produit pouvait être soumis à un taux différent. Concernant le ticket « Z », l'AFC relevait qu'il n'était pas différent des tickets remis aux clients, et que ces derniers permettaient aux clients de faire valoir la déduction de l'impôt préalable. L'AFC admettait qu'il était hautement probable que les points de vente faisant l'objet de la reprise n'avaient pas réalisé la totalité de leur chiffre d'affaires au taux de 6,5%. Toutefois, en l'absence de moyens de preuve, l'AFC devait procéder à la reprise de la différence d'impôt. Les tableaux fournis par Y ne faisaient qu'illustrer la répartition des différentes activités, mais ne permettaient pas de fixer, ne serait-ce que par approximation, la part des produits imposables au taux normal, respectivement au taux réduit.

N.– A l'encontre de cette décision, Y (ci-après : la recourante II) a interjeté un recours auprès de la Commission de céans en date du 5 octobre 2004. Elle estime que les références par code permettent par programmation de la caisse enregistreuse de procéder à une répartition par taux. La recourante II considère que l'AFC n'a pas tenu compte des annexes qu'elle a produites, ni de sa comptabilité qui est correctement tenue. La recourante II conclut à ce que la Commission de recours admette le recours, annule la décision attaquée et fixe le chiffre d'affaires soumis au taux réduit, à partir des justificatifs déposés déjà en procédure de réclamation.

Par réponse du 29 novembre 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours, considérant notamment qu'au vu des circonstances la référence à la seule comptabilité de la recourante était insuffisante.

Partie III : Jonction des causes

Par courrier du 16 mai 2006, les recourantes ont donné leur accord à la jonction des causes.

En date du 20 juin 2006, la Commission de recours a ordonné un nouvel échange d'écritures, en se référant aux travaux législatifs en cours et compte tenu du nouvel art. 45a de l'ordonnance relative à la loi sur la TVA (OLTVA ; RS 641.201), dont l'entrée en vigueur était prévue très prochainement. L'AFC a été invitée à se déterminer au sujet d'une éventuelle nouvelle pratique formelle en la matière (le cas échéant rétroactive) ou à rendre, si besoin était, une décision en reconsidération.

Par détermination du 14 juillet 2006, l'AFC a communiqué qu'elle maintenait les considérants de ses décisions sur réclamation et réitérait les conclusions formées dans le cadre de

ses réponses. L'art. 45a OLTVA ne trouvait pas application, car il ne s'agissait pas en l'espèce d'un simple vice de forme.

Par courrier du 24 juillet 2006, les recourantes ont rappelé les arguments développés dans les mémoires de recours, ne prenant pas expressément position sur l'application de l'art. 45a OLTVA. L'AFC a déclaré, en date du 3 août 2006, n'avoir aucune observation à présenter au sujet de cette lettre.

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.), 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 n'entre pas en considération, si bien que l'OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1^{er} janvier 2001.

b) Aux termes de l'art. 53 OTVA, 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 de céans, dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, les décisions sur réclamation de l'autorité fiscale datent du 6 septembre 2004 et ont été notifiées aux recourantes le lendemain. Les recours postés le 5 octobre 2004 sont parvenus le lendemain au siège de la Commission de recours et ont donc été interjetés dans le délai légal.

c) Conformément à l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF ; RS 273) en relation avec l'art. 4 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent les mêmes questions de droit (André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 3.12), une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (ATF 122 II 368 consid. 1a). Dans le même sens, si deux recours se dirigent contre la même décision,

qu'ils concernent les mêmes parties et les mêmes questions de droit, il convient, pour des raisons d'économie de procédure, de les traiter ensemble (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 29 juin 1999, en la cause R.-T. [2A.186/1998 et 2A.187/1998], consid. 1).

En l'espèce, les recourantes, représentées par le même mandataire, au bénéfice de procurations signées par les mêmes personnes, ont déposé leur recours le même jour contre deux décisions rendues sur réclamation par l'AFC le même jour. Ceux-ci présentent une étroite unité dans les faits et posent les mêmes questions de droit, dans la mesure où ils concernent tous deux la question de la répartition entre opérations soumises au taux normal et opérations soumises au taux réduit dans le cadre de l'exploitation de boulangeries/tea-rooms. Il convient d'ordonner leur jonction – ce d'autant plus que les deux sociétés ont donné leur accord par l'intermédiaire de leur représentant commun par courrier du 16 mai 2006 – ce qui implique qu'une seule et même décision sera rendue, sans qu'il ne se justifie de prendre la présente décision de jonction sous la forme d'une décision incidente séparément susceptible de recours (art. 45 al. 1 PA *a contrario*), celle-ci ne pouvant causer aucun préjudice.

2.– a) Selon l'art. 49 PA, le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité. Toutefois, la Commission de recours constate les faits d'office et n'est en aucun cas liée par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA). Elle peut s'écarter des considérants juridiques de la décision attaquée aussi bien que des arguments des parties. Les principes de la maxime inquisitoire et de l'application d'office du droit sont cependant limités dans la mesure où l'autorité compétente ne procède spontanément à des constatations de fait complémentaires ou n'examine d'autres points de droit que si les indices correspondants ressortent des griefs présentés ou des pièces du dossier (ATF 119 V 349 consid. 1a, 117 Ib 117 consid. 4a, 117 V 263 consid. 3b, 110 V 53 consid. 4a ; Moser, op. cit., ch. 1.8 s. ; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 927 ; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Berne 1983, p. 211 ss ; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2^e éd., Zürich 1998, n° 112 p. 39, n° 603 p. 216 et n° 677 p. 240 ; Urs Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 56 577 ss).

b) Selon la maxime inquisitoriale, la Commission de recours constate l'état de fait pertinent et procède d'office s'il y a lieu à l'administration des preuves (art. 22 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]). Toutefois, ce principe est tempéré par le fait que les parties doivent collaborer à l'établissement de l'état de fait. Si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210), en vertu duquel quiconque prétend un droit doit prouver les faits dont il le déduit. En matière fiscale, cette règle se traduit de la manière suivante, à savoir que l'administration fiscale a la charge de la preuve concernant les faits fondant l'imposition ou augmentant celle-ci, tandis qu'il incombe à l'assujéti d'apporter la

preuve des faits entraînant la libération ou la diminution de l'impôt (Archives 60 416 consid. 1c, 59 634 consid. 4, 55 627 consid. 3a ; ATF 92 I 255 ss consid. 2 ; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 65.106 consid. 3f ; voir aussi les décisions non publiées de la Commission de recours du 13 novembre 2000, en la cause C. [CRC 1999-094], consid. 3a et du 9 octobre 1997, en la cause S. [CRC 1996-053], consid. 2c/aa ; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6^e éd., Zürich 2002, p. 416 et 453 s.).

3.– a) Conformément à l'art. 8 al. 2 let. e ch. 1 et 3 disp. trans. aCst., la TVA s'élevait, pour la période litigieuses, à 2% sur les denrées alimentaires solides et liquides, à l'exclusion des boissons alcooliques et à 6,5% sur les livraisons et l'importation d'autres biens, ainsi que sur les autres prestations soumises à l'impôt. Un taux réduit est en effet applicable aux produits considérés comme étant de première nécessité, qu'ils soient livrés à l'intérieur du pays ou importés alors que le taux normal s'applique aux autres livraisons et aux importations de biens et services. En son art. 27 al. 1 let. a ch. 1 deuxième tiret, l'OTVA précise ainsi, en sa version applicable à la présente cause, que sont imposables à taux réduit, respectivement à 2%, les produits comestibles et boissons, à l'exclusion des boissons alcooliques.

Le taux de 2% ne s'applique pas aux produits comestibles et boissons de toutes sortes délivrés dans le cadre de prestations de la restauration. Il sied ainsi de préciser que la remise de produits comestibles et boissons vaut prestation de la restauration non seulement lorsque l'assujetti détient des installations particulières pour leur consommation sur place, comme la mise à disposition de chaises, mais aussi lorsqu'il prépare un mets au domicile du client. Par contre, les livraisons à domicile de produits comestibles et de boissons (sauf les boissons alcooliques) ainsi que les ventes à l'emporter ne constituent pas une prestation de restauration et sont dès lors soumises au taux réduit. Il est en effet considéré que pour les livraisons à domicile et les ventes à l'emporter, le service inhérent à la restauration est réduit (Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse – la taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 213).

b) La distinction de taux entre les prestations de la restauration, imposables au taux normal, et les livraisons de marchandises à l'emporter, imposables au taux réduit, n'est pas des plus aisées. Lorsque le genre d'activité d'un contribuable l'exige, et ce conformément à l'art. 42 OTVA, l'AFC a le droit et le devoir d'établir des directives. Tel est notamment le cas lorsqu'un assujetti exerce une activité mixte (opérations à taux normal et taux réduit) et qu'il existe un risque d'erreur dans le décompte ou que la comptabilité n'apparaisse pas comme un moyen de preuve adéquat (ATF 123 II 34 consid. 9b [RDAF 1997 II p. 552 s.]).

Dans sa notice n° 28 du 6 juin 1997, l'AFC pose ainsi des conditions pour que les ventes à l'emporter de biens comestibles puissent bénéficier du taux réduit. Ces conditions, qui existent d'ailleurs depuis le 1^{er} janvier 1995, se concrétisent dans l'exigence de la réalisation de deux critères, à savoir la séparation sur le plan de l'organisation et la séparation sur le plan de la situation (ch. 4.2 de la notice n° 28 concernant la délimitation entre prestations de restauration et livraisons de produits comestibles et de boissons [ci-après : notice n° 28]). En conséquence, les entreprises qui réalisent à la fois des prestations de restauration et des ventes à l'emporter

doivent prendre des mesures d'ordre organisationnel pour faire une séparation nette entre les deux types d'activités et par conséquent c'est à l'assujetti qu'il convient de prouver qu'il remplit les conditions d'obtention du taux réduit (ATF 123 II 34s consid 9b [RDAF 1997 II p. 553] ; Rivier/Rochat, op. cit., p. 213).

aa) S'agissant de la *séparation sur le plan de la situation ou séparation spatiale*, celle-ci doit se traduire par des mesures architecturales qui montrent clairement aux clients qu'ils n'achètent pas des biens dans une entreprise fournissant des prestations de restauration, mais dans un magasin tenu séparément. Plusieurs solutions sont possibles :

- l'entreprise de restauration et le magasin ont des entrées et des locaux d'exploitation distincts ;
- il y a une entrée commune, mais les locaux de l'entreprise de restauration sont séparés de ceux du magasin ;
- l'entreprise de la restauration et le magasin se trouvent dans le même local, mais ils sont nettement séparés sur le plan de la situation par des parois (p. ex. espaliers, grilles, vitrages etc.) fixées à l'immeuble (collées, clouées, vissées ou cimentées pour y rester à demeure). Les séparations telles que tapis de différentes couleurs, piliers amovibles reliés par des cordes, bacs à fleurs ou étagères de vente, sont considérées comme insuffisantes (notice précitée n° 28, ch. 4.2.1).

bb) S'agissant de la *séparation sur le plan de l'organisation ou séparation organisationnelle*, la partie destinée à la vente à l'emporter, et séparée de l'entreprise de restauration sur le plan de la situation, doit en principe être équipée d'une caisse séparée (p. ex. caisse enregistreuse), par laquelle n'est saisi que le chiffre d'affaires de cette partie de l'entreprise. Il est possible de renoncer à une caisse séparée pour l'enregistrement des chiffres d'affaires imposables à 2% provenant de la vente à l'emporter uniquement si ces chiffres d'affaires sont saisis par une caisse programmée de façon adéquate (par exemple, caisse avec scanner, caisse enregistreuse ou autres caisses avec rubriques séparées), laquelle doit être en mesure d'imprimer sur les rouleaux et les tickets de caisse au moins les indications suivantes : nom, adresse et numéro de TVA du fournisseur de prestations, articles ou au moins groupes détaillés de marchandises (par exemple, eau minérale) et taux applicables à chaque article, respectivement à chaque groupe. Si les taux d'impôt sont codés, les codes doivent être expliqués au moyen d'une légende sur le rouleau et le ticket de caisse. Le fournisseur de prestations doit enregistrer séparément dans les livres comptables d'une part les chiffres d'affaires provenant de l'entreprise de la restauration et d'autre part ceux provenant de la partie de l'exploitation séparée de la première sur le plan de la situation et destinée à la vente à l'emporter (notice précitée n° 28, ch. 4.2.2).

c) aa) En tant que principe, le critère de la séparation organisationnelle, condition nécessaire pour bénéficier du taux réduit en raison de ventes à l'emporter, a été confirmé aussi bien par la jurisprudence du Tribunal fédéral que par celle de la Commission de céans. Dans un arrêt du 14 mars 1997, le Tribunal fédéral a en effet soutenu, en liaison avec des ventes à domicile, qu'un tel critère était conforme aux droits et principes constitutionnels et n'a pas exclu

la nécessité d'utiliser des locaux séparés pour les ventes à l'emporter. Plus précisément, il défend qu'il n'y a pas de privation de liberté du commerce et de l'industrie si l'on ne fait qu'exiger du contribuable qu'il prenne des mesures organisationnelles s'avérant nécessaires pour rendre possible un décompte correct de l'impôt (ATF 123 II 16 ss [RDAF 1997 II p. 535 ss]). En outre, la Commission de céans a déclaré, dans une décision rendue le 12 novembre 2002, que ce critère s'inscrit dans une parfaite logique et ne voit pas pour quelle raison il ne pourrait pas être exigé pour les ventes à l'emporter (cf. JAAC 67.80 consid. 3c/aa ; dans le même sens, décision non publiée de la Commission de recours du 29 octobre 2003, en la cause G. [CRC 2003-011], consid. 3c/aa). Sur le principe, l'exigence du critère organisationnel doit donc être confirmée.

bb) Quant à son contenu, le critère de la séparation organisationnelle est précis et impose plusieurs conditions formelles aux ventes à l'emporter. Comme vu ci-dessus, l'AFC exige en effet que diverses informations doivent figurer sur les tickets de caisse. Les exigences formelles du ch. 4.2.2 de la notice applicable vont certes plus loin que celles formulées aux ch. 758 ss des Instructions de 1997 à l'usage des assujettis TVA [ci-après : Instructions 1997]. Mais elles tiennent compte des circonstances particulièrement sensibles de l'activité économique comprenant à la fois des livraisons de biens et des prestations de la restauration, soit à la fois des opérations imposables à taux réduit et des opérations à taux normal. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs confirmé qu'en cas d'activité mixte, imposable au taux normal et au taux réduit, l'AFC pouvait craindre de manière fondée que la comptabilité n'apparaisse pas comme un moyen de preuve adéquat et qu'elle pouvait prendre des mesures sur le plan de l'organisation (ATF 123 II 16 ss précité, consid. 9b [RDAF 1997 II p. 535 ss]). Sur la base de cette jurisprudence, il convient fondamentalement de confirmer la légalité des exigences de l'AFC concernant les nom, adresse et numéro de TVA – qui doivent figurer sur les tickets de caisse –, ainsi que l'organisation comptable spécifique requise en pareils cas. Ces exigences respectent manifestement les principes et droits constitutionnels et, notamment, elles ne lèsent pas le principe de l'interdiction du formalisme excessif. Tout assujetti doit donc respecter scrupuleusement les règles formelles du ch. 4.2.2 de la notice précitée n° 28, à défaut de quoi il s'expose à une imposition au taux normal.

d) Le second critère, la séparation spatiale, est beaucoup moins évident. Il n'est pas certain qu'il résiste à un examen approfondi puisqu'il a été écarté aussi bien par le Tribunal fédéral que par la Commission de recours. Dans son arrêt rendu le 14 mars 1997, le Tribunal fédéral l'a en effet jugé inadéquat et inapproprié à propos des ventes à domicile (ATF 123 II 16 ss précité, consid. 9c [RDAF 1997 II p. 535 ss]). Quant à la Commission de recours, elle a laissé la question ouverte et a déclaré, dès lors que la condition organisationnelle doit de toute manière être observée, qu'elle peut faire l'économie de l'examen de la condition spatiale. Elle a néanmoins rajouté que la Commission de recours ne se prononcera sur sa constitutionnalité et sa légalité que si la condition organisationnelle apparaît remplie (décision précitée de la Commission de recours [CRC 2001-138]). Il conviendra donc d'établir en premier lieu si le critère de la séparation organisationnelle est respecté en l'occurrence.

4.- a) En l'espèce, il s'agit d'examiner si les recourantes peuvent revendiquer le taux réduit pour leurs ventes à l'emporter ou si elles doivent imposer toutes leurs prestations au taux normal. Au vu des considérants qui précèdent, il convient d'abord de vérifier si les conditions de la séparation organisationnelle ont été observées. Il ressort du dossier que les recourantes employaient, dans les points de vente concernés, une seule caisse pour facturer les produits soumis au taux entier et ceux soumis au taux réduit. Dans son recours, la recourante II explique qu'elle utilise deux caisses distinctes et que les tickets de caisse de la boulangerie seraient imprimés en bleu, alors que ceux du tea-room seraient en noir ; elle déclare toutefois aussi, dans le cadre de la réclamation, qu'elle ne disposait pas de deux caisses en 1995 et ne produit pas de tickets de deux couleurs antérieurs à septembre 1996. La Commission de recours part dès lors de l'idée que la recourante II ne disposait que d'une seule caisse à l'époque des faits litigieux.

Sachant qu'il est possible de renoncer à l'exigence d'une caisse séparée pour l'enregistrement des chiffres d'affaires imposables à 2% provenant de la vente à l'emporter si certaines conditions sont réunies (notamment en utilisant une caisse programmée de façon adéquate en mesure d'imprimer sur les rouleaux et les tickets de caisse un certain nombre d'indications), il convient d'examiner si les recourantes remplissent ces conditions. Les recourantes ont transmis à la Commission de céans des tickets concernant leurs divers points de vente. Toutefois, il s'avère que les tickets produits ne sont pas déterminants pour la présente cause étant donné qu'ils sont postérieurs à la période litigieuse.

La recourante I n'a produit que des tickets de 1997 ; quant à la recourante II, elle n'a pas présenté de ticket antérieur à septembre 1996. Pour ce qui concerne les tickets relatifs à la période litigieuse, annexés aux rapports de révision, ils ne permettent pas de déterminer les articles ou au moins les groupes détaillés de marchandises (par exemple, eau minérale) et le taux applicable à chaque article, respectivement à chaque groupe. La recourante II soutient qu'il ressortirait de la décision contestée que le seul problème est la récapitulation du chiffre d'affaires faite sous un ticket appelé « Z », qui est un document interne qui n'est pas remis au client. Ce point est erroné ; l'AFC ne fonde en effet pas son argument sur ledit ticket Z, mais sur le fait que le critère de la séparation organisationnelle des ventes soumises au taux entier, respectivement au taux réduit n'a pas été respecté.

Par ailleurs, les relevés journaliers n'affichent pas non plus de façon complète, pour chaque prestation fournie, les différents articles facturés avec le taux applicable. Les recourantes affirment avoir utilisé des codes de références permettant de répartir le chiffre d'affaires ; toutefois, elles n'étaient en rien cette affirmation et ne fournissent aucune explication concrète relative aux codes utilisés. Les quelques codes figurant sur les pièces relatives aux périodes litigieuses versées au dossier (pièces au demeurant peu lisibles) ne sont absolument pas clairs et ne fournissent aucune indication sur le taux de TVA auquel est soumis le produit concerné. Les recourantes ne démontrent en particulier pas que les codes sont expliqués, comme le requiert la pratique administrative, au moyen d'une légende sur le rouleau et le ticket de caisse. Quant aux tableaux produits par la recourante, indiquant la répartition du chiffre d'affaires pour les périodes en cause, ils ne présentent pas un caractère suffisamment probant pour le critère de la séparation organisationnelle. Ils ne sont en effet accompagnés d'aucune pièce justificative. En l'absence de

preuve, l'argument de la recourante I selon lequel les chiffres d'affaires « négoce » et « boulangerie » figurant sur ces tableaux seraient soumis au taux réduit ne peut pas être retenu. Les termes « négoce » et « boulangerie » figurent certes sur certains tickets des points de vente P et H relatifs à la période litigieuse, mais ils ne comportent aucune indication de taux. Or, comme la recourante I explique elle-même que le chiffre d'affaires « tea-room » comporte du chiffre d'affaires « négoce » et « boulangerie », il n'est pas possible de déterminer avec certitude si les montants figurant sur ces tickets concernent des produits soumis au taux normal ou au taux réduit. Il résulte de ces considérations que les recourantes n'ont manifestement pas apporté la preuve de la séparation organisationnelle et doivent donc en supporter les conséquences.

b) Dès lors que le critère de la séparation organisationnelle n'a pas été scrupuleusement respecté et que celui-ci doit être considéré comme fondamental, il n'est nul besoin d'examiner la réalisation de la seconde condition, celle de la séparation spatiale. Les ventes faites à l'emporter ne remplissent pas les conditions du taux réduit et doivent donc être imposées au taux normal.

5.- a) aa) Pour le Tribunal fédéral, en cas d'opérations exonérées et imposables, l'assujetti doit en principe effectuer une facturation séparée et en cas d'inobservation de cette prescription formelle, il est juste que l'assujetti soit contraint à une imposition complète à taux normal, sans que l'AFC n'ait à procéder à une estimation de la part exonérée, respectivement imposable (ATF 126 II 443 ss [RDAF 2001 II p. 75 ss]). Bien que l'arrêt précité de la Haute Cour ne contienne pas de motivation, cette jurisprudence est désormais suivie par la Commission de recours (qui avait auparavant estimé qu'en cas d'inobservation de la part de l'assujetti, l'AFC devait procéder à une estimation pour délimiter les opérations en cause et non à une imposition *ipso facto* du tout au taux normal, cf. décisions de la Commission de céans du 25 septembre 1998 in JAAC 63.75 consid. 6a/aa et in TVA/MWST/VAT-Journal 1/99 p. 29 ss consid. 4e). Les causes jusqu'ici liquidées à la suite de la jurisprudence du Tribunal fédéral ont cependant montré que les conséquences qui en avaient été tirées par l'AFC n'étaient pas toujours univoques et que l'autorité fiscale, à réitérées reprises, a fait preuve d'une certaine tolérance, ce que la Commission de recours a admis, en soulignant toutefois que l'autorité devait agir de même à l'égard de tous les contribuables. Il s'est notamment révélé que l'autorité fiscale, à plusieurs reprises, a fait la concession d'appliquer la réglementation dite des 10%. Cette pratique consiste, en l'absence même de facturation séparée, à accepter que si les opérations imposables dépassent le 10%, l'ensemble est considéré comme imposable, alors que s'il est établi que les opérations imposables représentent moins que le 10%, alors l'ensemble des opérations est considéré comme étant exonéré (voir, entre autres, décisions du 20 février 2001, in JAAC 66.57 consid. 6c et du 25 septembre 1998, in JAAC 63.75 consid. 6b ; décisions non publiées de la Commission de recours du 14 mai 2003, en la cause B. [SRK 2002-035], consid. 3c et du 17 avril 2003, en la cause B. [SRK 2002-102], consid. 2b). On peut d'ailleurs observer que le Tribunal fédéral a lui-même admis ladite pratique, notamment dans son arrêt du 13 février 2002 (consid. 7b [RDAF 2002 II p. 166 s.], confirmant l'arrêt précité publié in JAAC 66.57 ; voir aussi plus récent, ATF 131 II 193 consid. 8).

bb) La question se pose de la pratique applicable lorsque des opérations à taux normal et à taux réduit n'ont pas été facturées séparément ou lorsque la facturation ne permet pas de déterminer la part des opérations à taux normal et la part des opérations à taux réduit. Dans un arrêt relativement ancien, le Tribunal fédéral a certes considéré que si le contribuable se trouve dans l'impossibilité de prouver qu'il remplit les conditions de l'obtention du taux réduit, l'AFC peut refuser l'application du taux réduit et doit alors procéder à une estimation au sens de l'art. 48 OTVA (ATF 123 II 34 s. consid. 9c [RDAF 1997 II p. 553]). Au vu de la jurisprudence plus récente mentionnée ci-dessus, relative au cas des opérations exonérées et imposables qui ne sont pas facturées séparément, la Commission de recours part toutefois de l'idée que celle-ci doit s'appliquer par analogie lorsque des opérations à taux normal et à taux réduit n'ont pas été facturées séparément. Ainsi, lorsque les conditions formelles ne sont pas respectées, le contribuable n'a pas droit à une estimation et voit l'ensemble de son chiffre d'affaires imposé d'emblée au taux normal. Ceci est valable même si, comme en l'occurrence, l'AFC admet elle-même qu'il est hautement probable que des livraisons à taux réduit ont été effectuées. En effet, si l'AFC se voyait contrainte de procéder à une estimation dès que les exigences formelles ne sont pas respectées par l'assujetti, ce formalisme n'aurait plus de raison d'être. Au demeurant, l'AFC relève que les tableaux fournis la recourante I ne font qu'illustrer la répartition des différentes activités, mais ne permettaient pas de fixer, ne serait-ce que par approximation, la part des produits livrés imposables au taux normal, respectivement au taux réduit.

La question de savoir si la pratique « 10%-90% » en matière de séparation des opérations imposables, respectivement exonérées devrait s'appliquer *a fortiori* pour la séparation des opérations à taux normal, respectivement à taux réduit, peut rester ouverte dans la mesure où l'existence d'opérations à taux réduit est certes supposée, mais non prouvée en l'espèce.

b) Par abondance d'argumentation, il convient de relever qu'aucune imposition au taux réduit n'est possible si le principe « TVA facturée, TVA due », développé ci-dessous, s'applique.

aa) La TVA facturée, même à tort, est due, selon le principe « TVA facturée, TVA due » : un assujetti qui établit une facture mentionnant la TVA doit acquitter celle-ci ; l'assujetti qui facture sa prestation à un taux trop élevé est tenu de la comptabiliser dans son décompte à ce taux (ATF 131 II 190 consid. 5 ; ATF non publié du 14 juillet 2005 [2A.642/2004], consid. 3.3 et 4.2). La logique de cette règle est évidente lorsque qu'une facturation avec TVA est faite à un assujetti, car elle donne à celui-ci la possibilité d'abuser de la situation et de déduire un impôt préalable qui n'existe pas. Sans cautèle formaliste, un assujetti pourrait facilement invoquer son erreur de facturation et éviter après coup le paiement de la TVA, alors que son acquéreur aurait le loisir de déduire une TVA inexistante sans la moindre difficulté. Le Tribunal fédéral a en outre pour sa part considéré que ne pas appliquer le principe « TVA facturée, TVA due » en présence de factures destinées à des non assujettis conduisait également à remettre en cause tout le système de la TVA suisse. Ainsi le fait de devoir contrôler si les destinataires des factures ne sont effectivement pas inscrits comme contribuables compliquerait à l'excès la tâche de l'Administration fédérale, lorsque le remboursement d'une TVA facturée à tort est demandé. En plus, le fait que les factures comportant la mention « TVA 6.5 % incluse » ont été remises à des non assujettis n'exclut pas, selon le Tribunal fédéral, que ceux-ci puissent s'en servir plus tard

pour obtenir la déduction de l'impôt préalable dans certaines circonstances (droit ultérieur au dégrèvement de l'impôt [art. 42 al. 1 LTVA] ; assujettissement rétroactif ; cf. ATF 131 II 196 consid. 8.1).

bb) L'AFC explique que les tickets du point de vente K (recourante I) relatifs à la période litigieuse permettraient à leurs destinataires de déduire l'impôt préalable à hauteur de 6,5%. Ces tickets ne figurent pas au dossier (à l'exception d'un ticket dont l'en-tête est à moitié effacée). La Commission de recours n'estime toutefois pas nécessaire de procéder à une mesure d'instruction, dans la mesure où cette affirmation n'est pas expressément contestée par la recourante I au niveau du recours (alors qu'elle avait par contre été contestée dans le cadre de la réclamation) et où cela ne modifierait pas l'issue du présent litige. Dans cette perspective, il n'est pas non plus nécessaire de se poser la question de l'application du principe « TVA facturée, TVA due » également à des factures qui ne permettent pas la déduction de l'impôt préalable sous l'angle formel, c'est-à-dire, selon les considérations de l'AFC, les tickets des points de vente P et H.

cc) Selon l'art. 45a OLTVA (en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2006), 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 dite ordonnance sur l'établissement de justificatifs. Cette disposition n'est pas applicable en l'espèce, car il ne s'agit en l'occurrence pas d'un simple vice de forme sans conséquence. Le principe « TVA facturée, TVA due », dont l'importance a été soulignée ci-dessus, notamment au regard de la récupération de l'impôt préalable et des conséquences financières pour la Confédération, fait obstacle à l'application de l'art. 45a OLTVA au cas d'espèce.

6.- a) Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à rejeter les recours déposés par les recourantes, sous réserve de la question – traitée ci-après – des frais perçus par l'AFC en rapport avec la procédure de réclamation.

b) aa) L'art. 68 al. 1 LTVA dispose que, lors d'une procédure de taxation ou de réclamation, il n'est, en règle générale, pas prélevé de frais ni alloué d'indemnités aux parties (contrairement à ce qui était le cas sous l'empire de l'OTVA). Selon la jurisprudence et la doctrine, les nouvelles règles de procédure s'appliquent dès leur entrée en vigueur à moins que la continuité du droit matériel ne soit ainsi mise en danger et que la loi ne prévoie expressément une autre solution. Ceci est clair notamment lorsque le nouveau droit est plus favorable à l'administré (Archives 67 409 consid. 3b ; Kölz/Häner, op. cit., p. 29 ; Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, 2^e éd., Berne 1994, p. 171). Les dispositions transitoires de la LTVA n'excluent pas expressément l'application immédiate du nouveau droit procédural. Il faut dès lors partir de l'idée que l'art. 68 al. 1 LTVA s'applique aux procédures pendantes devant l'AFC au 1^{er} janvier 2001. Dans son arrêt non publié du 31 août 2004, en la cause X SA (2A.69/2003), consid. 9, le Tribunal fédéral a donc annulé la pratique de l'AFC relative à l'art. 68 al. 1 LTVA (cf. au sujet de cette pratique, JAAC 67.129 consid. 7).

bb) En l'espèce, les décisions entreprises ayant été rendues le 6 septembre 2004, c'est-à-dire après le 1^{er} janvier 2001, c'est à tort que l'AFC s'est référée à l'OTVA et a prélevé des frais de procédure dans le cadre de la procédure de réclamation. Il convient dès lors d'admettre partiellement le recours sur ce point. Le point 3 du dispositif des décisions sur réclamation de l'AFC du 6 septembre 2004 doit donc être annulé. Les décisions de l'AFC sont confirmées au surplus. Les recourantes ont certes partiellement obtenu gain de cause, mais ceci uniquement sur un point d'importance tellement minime qu'il ne convient pas d'allouer d'indemnité de dépens.

c) En application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie sont en principe mis à la charge du recourant qui succombe. 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 sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]). Vu les circonstances du cas d'espèce, en particulier la jonction des causes traitées, les frais de procédure sont fixés à Fr. 4'200.–.

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. La jonction des causes CRC 2004-180 et CRC 2004-181 est ordonnée.
2. Les recours de X et de Y du 5 octobre 2004 sont partiellement admis au sens du considérant 6 et le point 3 des dispositifs des décisions sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 6 septembre 2004 est annulé. Les décisions sont confirmées au surplus.
3. Les frais de procédure, par Fr. 4'200.-, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge des recourantes, solidairement entre elles, et imputés sur les avances de frais de Fr. 2'700.- et de Fr. 2'500.-. La différence est remboursée à X par Fr. 500.- et à Y par Fr. 500.-.
4. La présente décision est notifiée par écrit aux recourantes et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur 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