

BGE 97 I 927

Bundesgericht (BGE), 1971-12-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_97 I 927](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_97_I_927)

FR: ATF 97 I 927

IT: DTF 97 I 927

Regeste

Regeste Art. 22 Abs. 1 und 3 WUStB. Verkauf eines neuen Automobils mit Eintausch eines gebrauchten Wagens. Das steuerbare Entgelt setzt sich zusammen aus dem Wert, den die Parteien dem gebrauchten Fahrzeug beimessen, und dem Aufpreis. Werden in der Rechnung der Preis des neuen Wagens und der Anrechnungswert des gebrauchten Fahrzeugs niedriger eingesetzt als im Liefervertrag, wobei der Aufpreis gleich bleibt, so ist für die Steuerberechnung der Vertrag massgebend.

Erwägungen

E. 1

Le grossiste doit acquitter l'impôt sur toutes les livraisons de marchandises qu'il effectue sur territoire suisse (art. 13 al. 1 litt. a AChA). Cet impôt se calcule sur la somme des contreprestations reçues durant la période fiscale (art. 20 al. 1 litt. a AChA). Est réputé contre-prestation tout ce que le fournisseur, ou un tiers à sa place, reçoit en échange de la marchandise livrée (art. 22 al. 1 AChA). S'il s'agit d'un échange de marchandises, la valeur de chacune est considérée comme contre-prestation de l'autre; si la marchandise a été donnée en paiement, est réputé contre-prestation le montant soldé par l'opération (art. 22 al. 3 AChA). Il résulte de ces dispositions légales que, par contre-prestation, il faut entendre la recette brute totale reçue par le fournisseur pour sa livraison; peu importe notamment que la transaction conclue entre le fournisseur et l'acquéreur soit, sur le plan économique, avantageuse ou non pour l'une ou pour l'autre des parties. Il en résulte en outre que la contre-prestation ne consiste pas nécessairement en espèces seulement; lorsque la créance résultant de la livraison est acquittée d'une part par acceptation de marchandise en paiement, d'autre part par versement BGE 97 I 927 S. 930 en espèces d'une soulte, l'impôt se calculera sur la somme de la marchandise reprise et de la soulte. Les principes ainsi rappelés ne sont pas contestés. Le litige porte sur la manière d'estimer la valeur de la marchandise reprise.

E. 2

Afin de faciliter la tâche des grossistes et de garantir leur égalité de traitement, l'AFC a édicté des directives administratives. Son 39e mémorandum de septembre 1965 et ses instructions du printemps 1969 posent certains critères d'évaluation de la contre-prestation en cas d'échange de marchandises. Le chiffre 115 de ces dernières instructions prévoit notamment ce qui suit: "Lorsque la créance qui résulte de la livraison est partiellement acquittée par acceptation de marchandise en paiement, cette partie de la contre-prestation se détermine par le montant figurant dans le contrat de vente (ou dans la facture, s'il n'y a pas de contrat écrit) pour la marchandise acceptée en paiement. ... Si le prix de la marchandise neuve et la valeur mise en compte pour la marchandise acceptée en paiement sont plus bas dans la facture que dans le contrat de vente (la soulte restant la même), l'impôt doit être calculé sur la base du contrat de vente." Les chiffres suivants des instructions règlent les cas

où le contrat n'indique que la soulte. Dans la présente cause, le contrat de vente et la facture passée dans les livres ne concordent pas. Le premier indique le prix net de la voiture vendue, la valeur de reprise de l'ancienne voiture du client, la différence représentant la soulte à payer par l'acheteur. La seconde indique la même soulte; mais elle déduit du prix net de vente un "rabais spécial" et réduit de ce montant la valeur de reprise de l'ancienne voiture. Cette divergence ne modifie en rien les droits et obligations réciproques de l'acheteur (qui obtient la voiture neuve contre remise de l'ancienne et versement de la soulte) et du vendeur (qui fournit la voiture neuve contre reprise de l'ancienne et paiement de la soulte). Mais elle pourrait avoir un effet sur le plan fiscal en diminuant, du montant du "rabais spécial", la somme des contre-prestations reçues par le vendeur. Conformément aux instructions précitées, l'AFC entend s'en tenir aux chiffres fixés par le contrat, comme reflétant la volonté concordante des parties, tandis que le contribuable soutient que la facture emporte novation. a) Le recourant fait valoir tout d'abord que le contrat de BGE 97 I 927 S. 931 vente ne peut fixer que provisoirement la valeur de la voiture reprise, certains éléments de fait essentiels à l'accord des volontés étant alors ignorés des parties. Il invoque ainsi la longueur des délais de livraison, la moins-value que la voiture peut subir dans l'intervalle, l'incertitude par conséquent des parties quant à la valeur qu'aura cette voiture lors de l'exécution de la transaction. Mais, outre que toute transaction commerciale comporte des risques acceptés, les livraisons ont toutes été faites ici dans des délais fort brefs, et le recourant ne cite aucun cas concret de moins-value par suite de l'écoulement du temps ou pour d'autres motifs, ni aucun cas où des faits nouveaux auraient entraîné caducité du contrat. C'est sans la moindre preuve qu'il allègue que dans d'autres cas, non cités par l'AFC, le montant du rabais et la moins-value de la voiture reprise n'étaient pas identiques. C'est en vain qu'il soutient que le prix pourrait être modifié par l'adjonction d'accessoires demandés en sus par le client: il s'agirait dans un tel cas d'une livraison supplémentaire et distincte, soumise elle-même à l'impôt et dont la contreprestation devrait être prise en considération pour le calcul de celui-ci. b) Le contribuable fait valoir ensuite que des rabais sont usuels dans la branche et que leur montant ne peut lui aussi être déterminé qu'au vu des circonstances existant au moment de la livraison. Cette affirmation se heurte toutefois à un fait d'expérience, relevé déjà par la jurisprudence (voir par exemple arrêt du 21 mars 1969 en la cause D., dans Archives, t. 37, p. 498 ss. et en particulier p. 506), à savoir que, si un rabais est en effet usuel lors de la vente d'une voiture neuve contre plein paiement en espèces, il l'est beaucoup moins dans les cas de reprise simultanée d'une voiture usagée en paiement partiel. Il se peut certes que, pour forcer la décision de son cocontractant, le vendeur - tenant compte de la marge bénéficiaire qu'il est seul à connaître - offre à l'acheteur un prix de reprise avantageux, voire supérieur à la valeur intrinsèque de la voiture usagée; ce n'en est pas moins sur la seule valeur ainsi attribuée à la voiture reprise que l'accord des parties se fait et que la transaction est conclue, et cette valeur constitue donc la contreprestation soumise à l'impôt. Le recourant n'apporte aucun élément quelconque qui permettrait d'admettre que l'on se trouve ici en présence de circonstances exceptionnelles. c) La thèse de la novation n'est pas soutenable, du moment BGE 97 I 927 S. 932 que les droits et obligations réciproques des parties restent strictement identiques et qu'aucun fait nouveau n'est intervenu entre la conclusion du contrat et son exécution. On ne saurait en particulier qualifier en droit de "rabais" une partie de la valeur que fournisseur et acquéreur étaient expressément convenus d'attribuer à la marchandise reprise à titre de paiement partiel de la marchandise neuve. Voir dans la facture ultérieurement établie par le vendeur - même "acceptée" par l'acheteur, pour lequel la chose n'a d'ailleurs aucune importance - un nouvel

accord de volontés réduisant à néant la précédente convention est, dans de telles conditions, pur artifice. d) On ne distingue enfin pas en quoi les instructions administratives et l'application que l'AFC en a faite en l'espèce violeraient le principe de la légalité. Les instructions ont pour fondement l'art. 34 al. 1 AChA. Et elles ne s'écartent aucunement de l'art. 22 AChA lorsqu'elles posent certaines règles ou présomptions, que les besoins de la pratique et le souci de l'égalité de traitement rendent indispensables pour déterminer la valeur de la contre-prestation reçue par le grossiste, dans les cas notamment où la contre-prestation n'est pas constituée uniquement par un paiement en espèces. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs confirmé déjà la conformité de ces instructions avec les normes légales, pour les cas où seule la soulte était fixée (arrêt cité du 21 mars 1969 en la cause D., dans Archives, t. 37, p. 498 ss.); il n'a pas davantage de motifs de s'en écarter dans les circonstances de l'espèce. Il est vrai que la pratique ainsi suivie attache un grand poids à la forme dans laquelle se manifeste l'accord des parties à la transaction et institue un système de présomptions relativement rigide. Mais ce formalisme est indispensable pour constater avec sûreté la valeur de la contre-prestation sur laquelle se fonde le calcul de l'impôt.

Dispositiv

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.