

Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-7063/2007
{T 0/2}

Arrêt du 28 mai 2008

Composition

Jérôme Candrian (président du collège), Daniel Riedo, Thomas Stadelmann (président de la chambre), juges, Marie-Chantal May Canellas, greffière.

Parties

X._____, ***,
représentée par Me Alain Cottagnoud, avocat, ***,
recourante,

contre

La Confédération,
représentée par le Département fédéral des finances,
Service juridique, Bundesgasse 3, 3003 Berne,
intimée,

Objet

responsabilité de la Confédération; péremption; acte illicite (décision du DFF du 18 septembre 2007);
dommage.

Faits :**A.**

X._____ est une société anonyme constituée le *** et ayant pour but, selon le registre du commerce, de « permettre à chacun, par le training autogène, le stretching, une gymnastique préventive et personnalisée, d'améliorer les fonctions cardio-vasculaires, articulaires, musculaires, de conserver ou d'acquérir un équilibre physique et mental sain ». A cet effet, elle exploite un club de fitness à ***.

En 1994, X._____ a écrit à diverses reprises à l'Administration fédérale des contributions (AFC) en exposant différents problèmes relatifs à l'introduction de la TVA et en requérant des renseignements concernant son assujettissement éventuel. Le 22 novembre 1994, elle a remis son questionnaire pour l'assujettissement comme contribuable TVA, daté du 21 novembre 1994, en demandant à être taxée sur les contre-prestations reçues. Le 3 février 1995, l'AFC a informé X._____ qu'en principe toutes les prestations fournies par un centre de fitness, soit la mise à disposition de locaux tels que solariums, saunas, salles de gymnastique et d'engins de musculation ainsi que l'organisation de cours, par exemple de stretching ou d'aérobic, de même que les ventes d'habits, de boissons et de nourriture, devaient être considérées comme des opérations soumises à la TVA. Seuls les cours de diététiques pouvaient éventuellement faire exception, s'il y avait effectivement enseignement de cette matière.

Par l'intermédiaire de son mandataire, X._____ a contesté tout assujettissement à la TVA par lettre du 20 février 1995, motif pris que les contrats de fitness ont un caractère prépondérant de location. Elle a requis le prononcé d'une décision formelle pour le cas où l'AFC serait d'un avis contraire au sien. Par courrier du 9 mars 1995, l'AFC a confirmé le caractère imposable des prestations fournies par un centre de fitness à ses clients. Par courriers du 19 mai 1995, du 30 août 1995, du 12 septembre 1995, du 7 août 1996, du 21 octobre 1996 et du 8 janvier 1997, X._____ a réitéré ses objections ainsi que sa demande tendant au prononcé d'une décision formelle.

Dès le 12 septembre 1995, X._____ a remis à l'AFC ses décomptes TVA. Selon les décomptes afférents à la période du 1er trimestre 1995 au 4ème trimestre 1998 et du 2ème trimestre 1999 au 1er trimestre

2000, X._____ a déclaré au total un montant de TVA ascendant à Fr. 217'345.50.

B.

Par décision du 19 février 1997, l'AFC a constaté que la location de solariums, de saunas et d'engins de musculation, ainsi que les cours d'aérobic et de stretching dispensés par X._____ étaient imposables au taux de 6,5 % et confirmé son assujettissement à la TVA depuis le 1er janvier 1995.

X._____ a formé réclamation contre ce prononcé le 24 mars 1997. Le 26 avril 1999, elle a interpellé l'AFC pour que sa réclamation soit tranchée. Le 14 mai 1999, l'AFC a répondu qu'elle ferait son possible pour statuer durant l'été 1999. Le 9 mars 2000, elle a fait savoir qu'au vu du nombre de dossiers concernant l'assujettissement de centres de fitness, elle allait tout d'abord statuer dans les cas jugés les plus représentatifs. Elle a requis une série de documents concernant l'activité de X._____, qui lui ont été transmis le 28 avril suivant.

Par décision sur réclamation du 5 février 2002, l'AFC a confirmé l'assujettissement à la TVA de X._____ avec effet au 1er janvier 1995 et prononcé qu'elle devait lui verser un montant de Fr. 223'728.50, correspondant au total résultant de ses décomptes TVA (Fr. 217'345.50), rectifié en raison d'erreurs de l'assujettie, pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 4ème trimestre 1998 et du 2ème trimestre 1999 au 1er trimestre 2000, avec intérêts moratoires.

Le 8 mars 2002, X._____ a déféré cette décision à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC), laquelle l'a rejeté par décision du 30 juin 2004.

Saisi d'un recours de droit administratif de X._____ du 1er septembre 2004, le Tribunal fédéral a confirmé l'assujettissement querellé et le montant de la dette fiscale, au terme d'un arrêt daté du 18 mai 2005 portant la référence 2A.485/2004. Le dispositif en a été communiqué aux parties le même jour et l'arrêt complet le 27 décembre suivant.

C.

Le 17 novembre 2006, X._____ a, par l'intermédiaire de son

nouveau mandataire, déposé auprès du Département fédéral des finances (DFF) une demande à l'encontre de l'AFC et de la CRC, tendant au versement de Fr. 246'876.45 à titre de dommages-intérêts. Elle a exposé que l'AFC n'avait pas traité sa cause dans un délai raisonnable et lui avait ainsi occasionné un préjudice équivalent au montant de la TVA réclamée, lequel ne pourrait plus être répercuté sur ses clients. Elle a invoqué avoir eu connaissance du dommage en date du 27 décembre 2005, soit dès réception de l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral.

Invitée à se déterminer, l'AFC a proposé le rejet de la demande, d'ailleurs selon elle introduite bien après l'échéance du délai d'un an dès la connaissance du dommage. Dans sa réplique du 27 mars 2007, X._____ a précisé la nature du dommage allégué et confirmé les conclusions de sa demande. Le 16 avril suivant, elle a indiqué à la requête du DFF qu'aucune procédure liée à l'art. 725 du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) n'avait pour l'instant été ouverte à son endroit, mais que le rejet de sa demande en dommages-intérêts aurait pour effet d'entraîner sa faillite.

Le DFF a établi que le dispositif de l'arrêt du Tribunal fédéral portant la référence 2A.485/2004 avait été notifié au mandataire qui représentait à l'époque X._____ le 18 mai 2005, selon les données transmises par le Tribunal fédéral. Le 3 mai 2007, X._____ a indiqué qu'elle n'avait été informée de son assujettissement à la TVA qu'en date du 10 mars 2006, par le biais d'une correspondance du dit mandataire.

Par décision du 18 septembre 2007, le DFF a rejeté la demande en dommages-intérêts de X._____. Il a estimé que cette demande avait certes été introduite avant l'échéance du délai d'une année dès la connaissance du dommage, mais qu'il demeurait à déterminer si le délai de péremption de dix ans dès l'acte dommageable avait été respecté. Cette question pouvait souffrir de rester ouverte, la demande se révélant de toute manière mal fondée.

D.

X._____ a déféré cette décision au Tribunal administratif fédéral, par recours du 17 octobre 2007, en concluant à ce qu'il soit constaté que l'AFC avait tardé à prendre une décision et à ce qu'elle soit condamnée à lui verser un montant de Fr. 246'876.45 à titre de dommages-intérêts. Elle reproche en substance à l'AFC d'avoir tardé à

statuer de manière injustifiée, ce qui lui aurait causé un dommage, consistant dans la TVA qu'elle n'a pas encaissée auprès de ses membres.

Dans sa réponse du 11 décembre 2007, le DFF a conclu au rejet du recours.

Les autres faits pertinents seront, dans la mesure utile, évoqués dans les considérants en droit.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées aux art. 33 et 34 LTAF. En particulier, les décisions rendues par le DFF peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.2 En l'espèce, la décision du DFF a été rendue le 18 septembre 2007 et notifiée le lendemain à la recourante. Le recours a été adressé au Tribunal administratif fédéral le 17 octobre 2007. Il intervient ainsi dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En outre, le recours satisfait aux exigences posées aux art. 48 et 52 PA. Il est par conséquent recevable, de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

2.

2.1 Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 265). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral constate les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA) et motiver leur recours

(art. 52 PA) (cf. ATF 119 V 349 consid. 1a, 117 V 263 consid. 3b, 117 Ib 117 consid. 4a; ANDRÉ MOSER, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 1.8 s.).

2.2 L'audition de témoins ne sera ordonnée que si les faits ne peuvent pas être suffisamment élucidés d'une autre façon (art. 14 al. 1 PA; ANDRÉ MOSER, op. cit., ch. 3.68). L'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits (cf. art. 33 al. 1 PA; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.27 consid. 2). Ceux-ci doivent donc se rapporter à des faits pertinents, c'est-à-dire à des faits propres à avoir une influence sur l'issue de la procédure (cf. ATF 118 Ia 19 consid. 1c, 117 Ia 268 consid. 4b; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2ème éd., Berne 1983, p. 273). L'autorité peut dès lors renoncer à un moyen de preuve donné, si ce dernier ne porte pas sur un fait déterminant. Le juge peut également procéder à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont offertes, s'il a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 122 II 469 consid. 4a, 122 V 162 consid. 1d, 121 I 308 consid. 1b; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2ème éd., Zurich 1998, n. 111 et 320). Dans la mesure où, sur la base de preuves déjà apportées, l'état de fait déterminant peut être considéré comme suffisamment clair et qu'il peut être admis sans arbitraire que la perception juridique ne serait pas modifiée par d'autres investigations probatoires, le juge peut s'abstenir d'administrer d'autres moyens de preuves (cf. ANDRÉ MOSER, op. cit., ch. 3.72).

En l'occurrence, la recourante demande dans son mémoire de recours l'audition de Y._____, en tant que représentant de sa fiduciaire (cf. recours p. 4 ch. III). Il n'est toutefois pas indiqué sur quel fait pourrait porter son témoignage, ce qui ne permet pas d'en apprécier l'utilité. Quoi qu'il en soit, procédant à une appréciation anticipée des preuves, le Tribunal administratif fédéral considère que ce témoignage n'est pas susceptible d'influencer la perception juridique de l'état de fait et l'issue du présent litige, de sorte qu'il y est renoncé.

Par ailleurs, invitée à faire savoir au Tribunal administratif fédéral si elle demandait des débats publics au sens de l'art. 40 al. 1 LTAF, la recourante y a renoncé. Le Tribunal de céans considère en outre que

ceux-ci ne se justifient pas, étant donné qu'aucun intérêt public important le justifie (art. 40 al. 1 LTAF).

3.

3.1 La recourante ne fonde pas ses prétentions sur le fait qu'elle ait été assujettie à la TVA à compter du 1er janvier 1995 ou qu'elle ait dû imposer les recettes provenant de la mise à disposition de locaux (solariums, saunas, salles de gymnastique), d'engins de musculation et de l'organisation de cours à compter de cette date. Elle ne conteste pas être débitrice de Fr. 223'728.50 au titre de la TVA afférente aux périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 4ème trimestre 1998 et du 2ème trimestre 1999 au 1er trimestre 2000. Ces questions ne constituent pas l'objet du litige, mais ont fait l'objet d'une procédure antérieure opposant l'AFC à la recourante. Ce litige a au surplus été définitivement tranché par le Tribunal fédéral dans un arrêt 2A.485/2004 du 18 mai 2005. Leur remise en question éventuelle se heurterait ainsi à l'art. 12 de la loi fédérale du 14 mars 1958 sur la responsabilité de la Confédération, des membres de ses autorités et de ses fonctionnaires (LRFC, RS 170.32), lequel prévoit que la légalité des décisions, arrêtés et jugements ayant force de chose jugée ne peut pas être revue dans une procédure en responsabilité (cf. ATF 126 I 144 consid. 2a, 119 Ib 208 consid. 3c; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1829/2007 du 28 novembre 2007 consid. 3.3).

La recourante reproche bien plutôt à l'AFC d'avoir tardé à statuer, dans la mesure où la décision sur réclamation concernant la créance fiscale a été rendue le 5 février 2002, alors que la recourante avait déjà exprimé son désaccord quant à son assujettissement dès l'introduction de la TVA en 1995 (cf. recours, p. 3 ch. 12; pièces n° 1 à 15 du dossier de pièces du DFF, en particulier la pièce n° 9). Ce reproche s'adresse uniquement à l'AFC; la durée de la procédure engagée – sur recours de l'assujettie – devant la CRC et le Tribunal fédéral ne semble pas être mise en cause, même si l'on peut s'interroger sur l'intitulé de la demande de dommages-intérêts que la recourante avait transmise au DFF, lequel s'adressait également à la CRC (cf. pièce n° 1 du dossier de pièces du DFF, p. 1). Quoi qu'il en soit, ainsi qu'on le verra ci-après, cet élément n'est pas déterminant.

3.2 Il convient dans un premier temps d'examiner si la demande de la recourante a été introduite dans les délais légaux (ci-après :

consid. 4), ceci pouvant conduire au rejet du recours sans plus ample examen. Dans un deuxième temps, il conviendra de rappeler les conditions régissant la responsabilité de la Confédération et de déterminer si celles-ci sont réunies dans le cas d'espèce (ci-après : consid. 5 et 6).

4.

4.1 Lorsqu'un particulier considère avoir subi un préjudice qui aurait été causé par la Confédération, il peut lui en demander réparation aux conditions fixées par la LRCF. Cette loi soumet l'action en responsabilité dont dispose la personne qui se prétend lésée à un délai de péremption.

4.1.1 L'art. 20 al. 1 LRCF prévoit que la responsabilité de la Confédération s'éteint si le lésé n'introduit pas sa demande de dommages-intérêts ou d'indemnité à titre de réparation morale dans l'année à compter du jour où il a eu connaissance du dommage et en tout cas dans les dix ans à compter de l'acte dommageable du fonctionnaire. Si ces délais ne sont pas respectés, l'action en responsabilité est périmée. Ils ne sont en principe susceptibles ni d'être prolongés, ni d'être interrompus (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.362/2000 du 10 décembre 2001 consid. 3.3, ATF 126 II 145 consid. 2a; décision de la Commission fédérale de recours en matière de responsabilité de l'Etat [CRR] 2005-009 du 5 juillet 2006 consid. 3a; JOST GROSS, Staats-und Beamtenhaftung, in: Geiser/Münch, Schaden-Haftung-Versicherung, Bâle 1999, ch. 3.22, 3.35, 3.69; le même, Schweizerisches Staatshaftungsrecht, Berne 1995, p. 334; PIERRE MOOR, Droit administratif, Vol. II, 2ème éd., Berne 2002, p. 714). Seule la demande de dommages-intérêts introduite avant l'échéance du délai légal peut donc empêcher la péremption d'intervenir.

4.1.2

4.1.2.1 Pour déterminer quand la personne qui actionne la Confédération en responsabilité a une connaissance suffisante du dommage, il s'impose d'appliquer les mêmes critères que ceux fixés en relation avec l'art. 60 al. 1 CO pour les actions de droit privé, puisque la ratio legis est la même dans les deux domaines du droit (cf. ATF 108 Ib 97 consid. 1b; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1829/2007 du 28 novembre 2007 consid. 3.2).

Selon la jurisprudence, par « connaissance du dommage », il faut entendre une connaissance telle que le demandeur puisse agir utilement, ce qui implique qu'il connaisse non seulement le dommage au sens strict, mais encore les autres conditions permettant de mettre en cause la responsabilité de la Confédération (cf. ATF 126 II 145 consid. 2a, 108 Ib 97 consid. 1b). Le créancier connaît donc suffisamment le dommage lorsqu'il apprend – touchant son existence, sa nature et ses éléments - les circonstances propres à fonder et à motiver une demande en justice (cf. ATF 126 III 161 consid. 3c, 111 II 55 consid. 3a; décision de la CRR 2005-009 du 5 juillet 2006 consid. 3b). Le créancier ne saurait toutefois dans tous les cas différer sa demande jusqu'au moment où il connaît la quotité exacte de son préjudice; il arrive en effet que cette détermination ne soit pas possible et que le dommage doive alors être estimé conformément à l'art. 42 al. 2 CO (cf. ATF 126 II 145 consid. 2a, 108 Ib 97 consid. 1c; FRANZ WERRO, *La responsabilité civile*, Berne 2005, p. 361 ch. marg. 1435).

Si l'ampleur du préjudice résulte d'une situation évolutive, la prescription ne court pas avant le terme de cette évolution, c'est-à-dire avant que le dernier élément du dommage ne soit survenu, à moins que le préjudice ne soit d'emblée déterminable dans son élément essentiel (cf. ATF 126 III 161 consid. 3c, 109 II 418 consid. 3).

4.1.2.2 Quant au fait dommageable qui sert de point de départ au délai de dix ans, il s'agit d'une notion ambiguë puisqu'elle se réfère à la fois à l'existence d'un acte - ou d'une omission - et aux conséquences patrimoniales que cet événement entraîne (cf. FRANZ WERRO, *op. cit.*, p. 365 ch. marg. 1451; BENOÎT CHAPPUIS, *Le moment du dommage*, Zurich/Bâle/Genève 2007, p. 11). Selon le Tribunal fédéral et la doctrine majoritaire, il faut prendre en compte le comportement illicite ou le fait générateur de responsabilité qui fonde la prétention en dommages-intérêts (cf. ATF 106 II 134 consid. 2c; contra : FRANZ WERRO, *op. cit.*, p. 366 ch. marg. 1452). Pour le calcul de ce délai, il est indifférent de savoir si le lésé a eu connaissance du comportement, du dommage causé ou de la personne du responsable (cf. WILLI FISCHER, *Die Verjährung von Haftpflichtansprüchen*, in: Alfred Koller, *Haftpflicht-und Versicherungsrechtstagung 1997*, p. 118 ss; OFTINGER/STARK, *Schweizerisches Haftpflichtrecht*, Vol. II/1, 4ème éd., 1987, p. 113 ch. 372; ALFRED KELLER, *Haftpflicht im Privatrecht*, Vol. II, Berne 1987, p. 227). Selon la jurisprudence en

matière de droit privé, applicable par analogie à la responsabilité civile de la Confédération, l'action dommageable doit être entièrement terminée (cf. ROLAND BREHM, Berner Kommentar, n. 29 ad art. 60 CO et la jurisprudence citée). En cas de comportement dommageable répété ou durable, le délai absolu commence à courir le jour du dernier acte illicite ou le jour où ce comportement cesse (cf. FRANZ WERRO, op. cit., p. 365 ch. marg. 1449 et les réf. citées).

4.2 En l'espèce, il s'agit de voir quand la recourante a eu connaissance du dommage, afin de déterminer si la demande d'indemnisation a bien été déposée dans l'année qui a suivi.

4.2.1 A cet égard, il faut tout d'abord relever que – bien que la recourante ne soit pas toujours claire à ce sujet (cf. courrier de la recourante du 27 mars 2007 au DFF sous pièce n° 7 du dossier du DFF) - le dommage dont elle réclame réparation ne consiste pas dans la créance fiscale, à savoir la TVA qu'elle doit verser à l'AFC aux termes de la décision sur réclamation du 5 février 2002. Comme déjà dit (consid. 3.1 ci-avant), le bien-fondé de cette créance fiscale a été définitivement confirmé en dernière instance par le Tribunal fédéral et la recourante ne peut le remettre en cause par le biais d'une action en responsabilité (cf. art. 12 LRFC).

Le dommage dont elle réclame réparation consiste dans la créance qu'elle aurait à l'encontre de ses propres clients en versement de la TVA, dont elle se trouverait privée en raison du laps de temps mis par l'AFC à statuer (cf. recours du 17 octobre 2007, p. 3 ch. 15). Or, comme on le verra (cf. ci-après consid. 5.2.1), il s'agirait là non pas d'une dette fondée sur le droit public mais d'une créance fondée sur le droit privé. Selon un document que la recourante a produit à l'appui de ses prétentions, le montant de cette créance serait de Fr. 246'876.45 (cf. sommation de l'AFC du 8 novembre 2006, annexe à la demande en dommages-intérêts du 17 novembre 2006), soit un montant équivalent à la TVA due à l'AFC pour la période allant du 1er janvier 1995 au 31 décembre 2000. Même si les montants sont équivalents, il s'agit bien d'autre chose que la dette fiscale dont la recourante demeure débitrice envers l'AFC.

4.2.2 Toutefois, la recourante n'apporte aucun élément permettant d'établir la date à laquelle ce dommage serait survenu et rien ne permet de savoir quand elle en a pris connaissance. Contrairement à

ce qu'elle avance (cf. recours p. 4 ch. 1.2) et à ce que l'autorité intimée retient (cf. décision entreprise, p. 4, ch. II let. B), ce dommage n'est pas forcément survenu à la même date que l'entrée en force de la créance fiscale de l'AFC. Sa prise de connaissance n'est donc pas concomitante à la notification au mandataire de la recourante de l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.485/2004 du 18 mai 2005. La recourante n'allègue même pas - et prouve moins encore - avoir procédé à une quelconque démarche tendant au versement de la TVA par ses clients, de sorte que le moment de la prise de connaissance du dommage demeure autant une interrogation que l'existence du dommage lui-même, ainsi qu'on le verra ci-après (cf. ci-après : consid. 6).

4.2.3 Cela étant, la question des délais de péremption – tant relatif qu'absolu - peut demeurer ouverte, compte tenu des considérants qui suivent, lesquels suffisent à sceller le sort du recours.

5.

Il convient d'examiner tout d'abord quelles sont les conditions régissant la responsabilité de la Confédération (consid. 5.1) et de rappeler quelques principes fondamentaux du droit de la TVA (consid. 5.2). Il sera ensuite possible d'en tirer les conclusions qui s'imposent en l'espèce (consid. 6).

5.1

5.1.1 Aux termes de l'art. 3 al. 1 LRFC, la Confédération répond du dommage causé sans droit à un tiers par un fonctionnaire dans l'exercice de ses fonctions, sans égard à la faute du fonctionnaire. Cette disposition consacre une responsabilité primaire, exclusive et causale de l'Etat, en ce sens que le tiers lésé ne peut rechercher que l'Etat, à l'exclusion du fonctionnaire ou de l'agent responsable, et qu'il n'a pas à établir l'existence d'une faute; il lui suffit de faire la preuve d'un acte illicite commis par un fonctionnaire fédéral dans l'exercice de ses fonctions, d'un dommage ainsi que d'un rapport de causalité entre ces deux éléments (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.321/2004 du 11 avril 2006 consid. 4.1, ATF 106 Ib 357 consid. 2b).

5.1.2 Comme en droit privé, il faut au surplus un lien de causalité naturelle entre l'acte illicite et le dommage, en ce sens que le dommage ne serait pas survenu sans l'acte ou l'omission reproché aux personnes qui engagent l'Etat (cf. JOST GROSS, Schweizerisches

Staatshaftungsrecht, 2ème éd., Berne 2001, n. 5.2.1 p. 193-194). Ce lien de causalité naturelle existe lorsque le fait dommageable est une condition nécessaire (conditio sine qua non) de la survenance du préjudice (cf. ATF 132 III 715 consid. 2.2; 129 V 402 consid. 4.3.1; 128 III 180 consid. 2d; FRANZ WERRO, op. cit., p. 46 ch. marg. 176 et les réf. citées). En d'autres termes, la causalité naturelle est établie lorsqu'on ne peut faire abstraction d'un fait (comportement) sans que le résultat (dommage) en question ne tombe aussi (cf. ATF 95 IV 139; THOMAS PROBST, La causalité aujourd'hui in: Journées de la responsabilité civile 2006, Les causes du dommage, Genève/Bâle/Zurich 2007, p. 17 ch. III/A). La causalité naturelle cesse dès que le lien logique entre la survenance d'un préjudice et une circonstance déterminée fait défaut (cf. FRANZ WERRO, op. cit., p. 47 ch. marg. 181).

Lorsque la relation de causalité naturelle entre un comportement donné et un certain résultat est retenue, il faut encore se demander si le rapport peut être qualifié d'adéquat, c'est-à-dire si le comportement en question était propre, d'après le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie, à entraîner un résultat du genre de celui qui s'est produit (cf. ATF 123 III 112 consid. 3a; décision de la CRR 2005-008 du 7 mars 2006 consid. 4b/aa).

5.2 Puisque - selon la recourante - le dommage aurait un lien avec une décision de l'AFC en matière de taxe sur la valeur ajoutée, il sied de rappeler quelques principes régissant cet impôt.

5.2.1 Aux termes de l'art. 28 al. 6 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 258), respectivement de l'art. 37 al. 6 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), les tribunaux civils connaissent des contestations portant sur le transfert de l'impôt. Cette disposition rappelle qu'il y a lieu de distinguer la créance en versement de la TVA, fondée sur le droit civil, que l'assujetti détient contre ses clients, de la dette - voire de la créance - fiscale fondée sur le droit public que l'assujetti a envers l'AFC.

L'AFC n'a aucune compétence et ne statue en aucune manière sur la créance civile dont il est question. Le transfert de l'impôt du fournisseur au destinataire ressortit en effet à l'autonomie privée des parties, aucune norme ne rendant ce transfert obligatoire (cf. arrêts du

Tribunal fédéral 4P.166/2006, 4C.230/2006 du 9 novembre 2006 consid. 5.2.1 in fine, 2A.461/2002 du 2 juin 2003 consid. 3.2). Les entreprises peuvent donc, si elles le veulent ou en ont les moyens, transférer l'impôt dans le prix (cf. PASCAL MOLLARD, La TVA : vers une théorie du chaos ? in: Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 49 ch. 1.1 in fine; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 220), mais rien ne les y contraint. Le transfert effectif de l'impôt par l'assujetti dans le prix de ses biens et services dépend en grande partie des conditions du marché et de la concurrence (cf. DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Zurich 1999, p. 20 s.), mais n'est en tout cas pas soumis à, ou conditionné par, une décision de l'AFC.

Le Tribunal fédéral a d'ailleurs à maintes reprises jugé que l'Etat ne pouvait contraindre le contribuable à restituer au destinataire la TVA payée à tort (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.642/2004 du 14 juin 2005 consid. 5.3, 2A.121/2004 du 16 mars 2005 consid. 5.4, 2A.320/2002 et 2A.326/2002 du 2 juin 2003 consid. 5 et 2A.461/2002 du 2 juin 2003 consid. 3.2).

Le transfert de l'impôt ressortit donc exclusivement au droit civil. Certes, le principe de la transférabilité de l'impôt – qui constitue un des principes directeurs (ou supérieurs) de la TVA - postule que l'entreprise assujettie puisse répercuter l'impôt sans difficulté et en principe dans sa totalité. Il ne confère toutefois aucune prétention juridique au contribuable au transfert de l'impôt. Il n'existe en effet pas de droit constitutionnel du contribuable au transfert de l'impôt à son client. Ainsi, lorsqu'un assujetti a omis de déclarer la TVA sur ses prestations, il ne peut se prévaloir de ce principe et notamment de l'impossibilité de répercuter la TVA a posteriori sur le consommateur pour refuser de payer la TVA à l'AFC (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 2 juin 2003, publié in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 74 p. 680; ATF 123 II 385 consid. 8; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1437/2006 du 11 juin 2007 consid. 4.4.4; décision de la CRC 23/95 du 11 juillet 1996; Rapport CER-N p. 715; XAVIER OBERSON, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Münich 2000, p. 1149 ad art. 1 LTVA; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 21 ch. 4). A fortiori, lorsque l'assujetti s'est lui-même mis dans l'impossibilité de fait de transférer

l'impôt, il ne revient pas à l'administration d'intervenir (cf. décision de la CRC 2002-112 du 7 janvier 2004 in: JAAC 68.74 consid. 3b/aa; Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 45 p. 585 consid. 3, vol. 64 p. 733).

5.2.2 La TVA est perçue selon la technique de l'auto-taxation (cf. art. 37 OTVA; art. 46 LTVA; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation in: Archives de droit fiscal suisse vol. 69 p. 513 s.; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 421 s.). Cela signifie qu'il appartient au contribuable potentiel de déterminer lui-même s'il remplit les conditions d'un assujettissement subjectif obligatoire, de s'annoncer sans délai à l'administration fiscale, de déclarer et de payer ensuite – dans les délais prescrits – l'impôt, indépendamment de toute décision ou intervention de l'AFC. Il lui incombe donc de s'annoncer spontanément à l'autorité fiscale, sans que celle-ci doive le rechercher (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1, 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.5; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1550/2006 du 16 mai 2008 consid. 2.1, A-1545/2006 du 30 avril 2008 consid. 2.5.1, A-1429/2006 du 29 août 2008 consid. 2.1; décision de la CRC 2002-112 du 7 janvier 2004 in: JAAC 68.74 consid. 2a/cc et 2b/aa, décision non publiée de la CRC 2001-055 du 27 février 2002 consid. 4a/bb et décision de la CRC 1998-175, 1998-176 et 1998-180 du 5 janvier 2000 in: JAAC 64.83 consid. 2). Certes, en cas de doute, il lui appartient de se renseigner auprès des autorités. En vertu de son obligation de renseigner le contribuable, l'AFC arrête les instructions nécessaires pour assurer la perception et la déduction de l'impôt. C'est ensuite à l'assujetti qu'il appartient – sur la base de ces instructions générales ou d'informations obtenues lors de contacts préalables avec l'AFC – d'établir l'état de fait et d'appliquer le droit (cf. JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 167 ch. X/1).

Le contribuable répond donc entièrement et seul de la correcte et complète détermination et déclaration de son chiffre d'affaires et de l'impôt déductible. Il doit établir lui-même la créance fiscale et est seul responsable de l'imposition complète et correcte de ses chiffres d'affaires autant que de l'indication correcte de l'impôt préalable (cf. Commentaire du Département fédéral des finances concernant l'OTVA, ad art. 37 OTVA; Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996 concernant le

projet de LTVA, ad art. 44 P-LTVA). Par conséquent, aucune décision de l'AFC n'est nécessaire pour fixer la créance d'impôt ou déterminer s'il y a ou non assujettissement (cf. ISABELLE HOMBERGER GUT, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Münich 2000, p. 1265 ad art. 46 LTVA). L'administration n'a pas à intervenir, l'AFC n'établissant le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Manuel du nouvel impôt sur la taxe sur la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Berne 1996, p. 270). Il s'ensuit que le contribuable qui a, à tort, omis de s'annoncer spontanément comme tel ne pourra pas arguer qu'il n'a reçu aucune décision de l'administration quant à son assujettissement (cf. décision de la CRC 2002-112 du 7 janvier 2004 in: JAAC 68.74 consid. 2).

5.2.3 L'autonomie dont dispose le contribuable vis-à-vis de l'AFC en raison du principe de l'auto-taxation et dans ses relations avec ses clients s'agissant du transfert de la TVA a donc pour pendant une certaine responsabilité. Dans une affaire d'assujettissement rétroactif à la TVA, générant pour l'assujetti des difficultés de transfert de l'impôt, la CRC a rappelé cette conséquence, en ce sens qu'il appartenait au recourant de contrôler à temps s'il remplissait les conditions d'assujettissement, de s'annoncer auprès de l'AFC et de facturer la TVA à ses clients. S'il avait omis d'agir en ce sens, il devait en supporter les conséquences (cf. décision de la CRC 2002-112 du 7 janvier 2004 in: JAAC 68.74 consid. 3b/aa).

6.

En l'espèce, la totalité des conditions déterminant la responsabilité de la Confédération est litigieuse, à savoir l'acte illicite commis par un fonctionnaire dans l'exercice de ses fonctions, soit le retard injustifié de l'administration fiscale à statuer, le dommage, ainsi que le lien de causalité entre ces deux éléments. En particulier, l'acte illicite prétendu fait l'objet d'un long développement dans les écritures de la recourante et de l'autorité intimée. Cela étant, le lien de causalité entre l'acte illicite et le dommage hypothétiques pose également un problème crucial (ci-après : consid. 6.1).

6.1 S'agissant du lien de causalité, il sied de se demander dans quel mesure le dommage invoqué ne serait pas survenu sans le prétendu retard injustifié de l'AFC à statuer, en d'autres termes si ce retard est

la condition *nécessaire* (sine qua non) de la survenance du préjudice (cf. consid. 5.1.2 ci-avant).

6.1.1 Or il faut se rappeler à cet égard que la TVA est perçue selon la technique de l'auto-taxation (consid. 5.2.2 ci-avant). Pour la recourante, cela signifie qu'elle devait déterminer elle-même, sans intervention de l'administration fiscale, si et à partir de quel moment elle était assujettie à titre obligatoire à la TVA; il lui appartenait également d'imposer correctement et de manière autonome les chiffres d'affaires qu'elle réalisait depuis le début de son assujettissement. La recourante ne peut donc affirmer, ainsi qu'elle le fait dans son recours « qu'elle n'était pas assujettie à la TVA jusqu'à décision définitive » (cf. recours p. 6, ch. 1.3.2). Elle ne peut pas non plus se retrancher derrière le fait que cette décision n'est pas intervenue assez tôt, dans la mesure où cet élément n'a aucun impact sur les obligations fiscales qui découlent pour elle du principe de l'auto-taxation. L'hypothèse selon laquelle la décision sur réclamation de l'AFC aurait été rendue tardivement n'a dès lors aucune influence sur la créance fiscale, à mesure que l'assujettie était censée savoir dès le début qu'elle était assujettie et qu'elle devait imposer ses prestations sans attendre qu'une décision de l'administration fiscale ou d'une autorité de recours le confirme.

6.1.2 Certes, la recourante paraît avoir initialement conçu des doutes quant à l'étendue de ses obligations fiscales, ce qui a motivé divers courriers qu'elle a adressés à l'AFC en 1994 (cf. pièces n° 1 à 5 du dossier de l'AFC). Toutefois, pour autant que doutes il y ait eu, ceux-ci ont nécessairement été dissipés à la lecture du courrier que l'AFC lui a transmis le 3 février 1995. Il en ressort clairement qu'en principe toutes les prestations fournies par un centre de fitness, soit la mise à disposition de locaux tels que solariums, saunas, salles de gymnastique et d'engins de musculation, de même que l'organisation de cours et les ventes d'habits, de boissons et de nourriture, constituent des opérations soumises à la TVA (cf. pièce n° 7 du dossier de l'AFC). Il est au surplus expressément indiqué, en page 2 de ce document : « (...) à partir du 1.1.1995, vous êtes donc tenus, pour autant que vous soyez assujetti (voir ci-dessous) de calculer la TVA (6,5 %) sur la totalité de la contre-prestation convenue dans vos contrats (...) ainsi que sur les prix individuels que vous encaissez auprès de vos clients qui viennent s'entraîner sur vos installations ou suivent des cours d'aérobic ou de stretching ». Il est même ajouté « si

vous ne pouviez pas, pour l'une ou l'autre raison, dès l'introduction de ce nouvel impôt (1^{er} janvier 1995), faire supporter à vos clients la charge supplémentaire qu'il représente, vous seriez alors tenus d'en supporter vous-mêmes la charge (...) ». Ces renseignements ont été confirmés par l'AFC le 9 mars suivant (cf. pièce n° 10 du dossier de l'AFC). Par ailleurs, la recourante a reçu sans délai un numéro d'immatriculation comme assujetti à la TVA puisqu'elle s'y référait déjà dans son courrier à l'AFC du 6 février 1995 (cf. pièce n° 8 du dossier de l'AFC). Partant, elle a obtenu dès le début toutes les informations utiles quant à son assujettissement et aux prestations imposables.

Il importe peu que la recourante ait contesté son assujettissement ainsi que le caractère imposable des prestations caractéristiques d'un fitness, tout d'abord devant l'AFC jusqu'à obtenir une décision sur réclamation, puis sur recours devant la CRC et le Tribunal fédéral. En effet, comme il a déjà été dit, en vertu du principe de l'auto-taxation, elle devait savoir d'emblée qu'elle était assujettie et qu'elle devait imposer ses prestations. Au surplus, l'AFC lui a fait savoir dès le début qu'elle était assujettie et que ses prestations étaient imposables. La recourante ne peut dès lors se retrancher derrière le fait qu'elle avait une opinion diamétralement contraire et qu'elle l'a soutenue devant chacune des instances qu'elle a saisie, d'ailleurs vainement. Elle ne peut pas non plus exciper du fait que c'est uniquement au terme de la procédure devant l'AFC, voire devant le Tribunal fédéral, qu'elle aurait acquis la certitude d'être assujettie et de devoir imposer les prestations qu'elle fournissait à ses clients. Ces arguments n'ont aucun poids dans un système régi par l'auto-taxation, tel celui de la TVA, où la recourante est censée connaître ces éléments. Il en résulte que la durée de la procédure devant l'AFC, la CRC ou le Tribunal fédéral n'a aucune influence sur les obligations fiscales de la recourante.

La recourante était dès lors censée savoir dès le début qu'elle était assujettie et qu'elle devait imposer ses prestations, ce d'autant que l'AFC le lui a confirmé d'emblée. Partant, la recourante ne pouvait tout simplement attendre l'issue de la procédure portant sur la créance fiscale et prétendre dans l'intervalle n'avoir pas été au clair sur sa situation.

6.1.3 Quant à la créance civile en paiement de la TVA que la recourante prétend avoir à l'encontre de ses clients, l'existence même d'une telle créance ne va pas de soi, en ce sens que la recourante a le

choix de transférer ou non l'impôt à ses clients (cf. consid. 5.2.1 ci-avant). L'AFC n'a aucun pouvoir de décision à cet égard, cette question ressortant, comme déjà dit (cf. consid. 5.2.1 ci-avant), au droit privé et aux juridictions civiles. D'ailleurs, la procédure à laquelle l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.485/2004 du 18 mai 2005 a mis un terme n'a effectivement porté que sur la créance fiscale en paiement de la TVA par la recourante et non sur le transfert de l'impôt à ses clients. Contrairement à ce que prétend la recourante, elle pouvait donc parfaitement percevoir la TVA auprès de ses clients, nonobstant le fait qu'une décision sur réclamation de l'AFC n'était pas encore prise ou entrée en force (cf. recours p. 3 ch. 11 et p. 6 ch. 1.3.3). Le fait d'y renoncer résulte donc de circonstances propres à la recourante et non d'un retard de l'AFC à statuer.

S'agissant de l'argument de la recourante, selon lequel il lui eût été impossible de restituer la TVA à ses clients si sa réclamation à l'AFC avait été déclarée bien-fondée (cf. recours p. 3 ch. 11), pour le motif qu'elle n'en connaissait plus les adresses (cf. recours p. 6 ch. 1.3.3), il est manifestement hors de propos, dès lors qu'il concerne l'organisation des relations de droit civil entre la recourante et ses clients. La recourante a choisi de ne pas transférer la TVA à ses clients, alors qu'elle devait connaître ses obligations fiscales et qu'elle avait reçu des informations de l'AFC, selon lesquelles ses prestations étaient imposables. Ce choix, de même que les éléments subjectifs à la base, n'ont rien à voir avec la décision sur réclamation de l'AFC ou l'issue de la procédure fiscale.

6.1.4 Il s'ensuit que le caractère tardif de la décision sur réclamation de l'AFC du 5 février 2002 invoqué par la recourante ne peut représenter la condition sine qua non du préjudice allégué. Il n'y a aucun lien logique entre l'hypothétique retard pris à statuer et le dommage prétendu. Celui-ci n'a pas été causé en raison d'un hypothétique retard de l'AFC mais en raison du fait que la recourante n'a pas facturé de TVA à ses clients ou ne l'a pas fait en temps utile, toutes causes sans rapport avec le prononcé – tardif ou non - de l'AFC et, de manière plus générale, avec la durée de la procédure portant sur la dette fiscale.

Partant, le lien de causalité entre l'acte illicite et le dommage est inexistant.

6.2 Par économie de procédure, il s'avère dès lors inutile d'examiner si les autres conditions régissant la responsabilité de la Confédération (cf. consid. 5.1.1 ci-avant) sont réunies, à savoir l'acte illicite commis par un fonctionnaire dans l'exercice de ses fonctions ainsi que le dommage. On rappellera néanmoins que le dommage prétendu par la recourante est loin d'être évident (cf. consid. 4.2.1 ci-avant). En effet, celle-ci ne fait pas valoir à proprement parler qu'elle serait dans l'impossibilité de recouvrer auprès de ses clients la TVA qu'elle leur aurait par hypothèse facturée pour la période du 1er janvier 1995 au 31 décembre 2000. Elle indique bien plutôt qu'elle n'a pas transféré la TVA à ses clients (cf. recours p. 6 ch. 1.3.2 et 1.3.3). La recourante ayant dès lors choisi de ne pas répercuter de TVA sur ses clients, l'existence même d'un dommage, qui se définit comme une diminution involontaire de sa fortune nette (cf. FRANZ WERRO, op. cit., p. 18 ch. marg. 39), paraît douteuse. Comme déjà dit, cette question peut toutefois demeurer ouverte, étant donné qu'une autre des conditions régissant la responsabilité de la Confédération, à savoir le lien de causalité, fait défaut.

7.

Au vu des considérations qui précèdent, le recours contre la décision du DFF du 18 septembre 2007 doit être rejeté.

Par conséquent, les frais de procédure par Fr. 7'500.- (cf. art. 4 du règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF]), comprenant l'émolument judiciaire et les débours, doivent être mis à la charge de la recourante (art. 63 al. 1 PA). Ce montant est compensé par celui – équivalent - de l'avance de frais versée le 8 novembre 2007.

Vu le sort du litige, il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (cf. art. 64 PA a contrario; art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 7'500.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 7500.-.

3.

Il n'est pas octroyé de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

Le Président de la Chambre :

La Greffière :

Thomas Stadelmann

Marie-Chantal May Canellas

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (voir art. 42 LTF).

Expédition :