

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 31 janvier 1996)

Warenumsatzsteuer. Verzugszins.

Hat die Verwaltung bereits einen Entscheid erlassen, ist die Rüge, sie habe ihren Entscheid hinausgezögert, keine Rechtsverweigerungsbeschwerde im engeren Sinn (E. 1.a).

Es handelt sich nicht um ein neues Begehren, wenn der Steuerpflichtige, der gegenüber der Vorinstanz die Höhe der Forderung bestritt, vor der Beschwerdeinstanz nur noch den Beginn des Zinsenlaufs in Frage stellt (E. 1.b).

Der Verzugszins ist ab Fälligkeit der Steuerforderung - nicht erst ab dem rechtskräftigen Entscheid über die Steuerschuld - und für die Dauer des Beschwerdeverfahrens geschuldet, unabhängig vom Verschulden des Steuerpflichtigen (E. 2).

Impôt sur le chiffre d'affaires. Intérêt moratoire.

L'acte par lequel l'intéressé reproche à l'autorité d'agir avec retard ne peut être considéré comme un recours pour déni de justice formel au sens étroit lorsque l'autorité en cause a rendu une décision (consid. 1.a).

Il n'y a pas de conclusions nouvelles lorsqu'un contribuable, qui contestait dans un premier temps le montant de la créance, remet en cause uniquement le point de départ de l'intérêt moratoire devant l'autorité de seconde instance (consid. 1.b).

L'intérêt moratoire est dû dès l'échéance du paiement de l'impôt - et non pas depuis l'entrée en force de la décision fixant la dette fiscale - et court pendant la procédure de réclamation et de recours, indépendamment de toute faute du contribuable (consid. 2).

Imposta sulla cifra d'affari. Interesse moratorio.

L'atto mediante il quale l'interessato contesta all'autorità di aver agito tardivamente non può essere considerato un ricorso per diniego di giustizia in senso stretto allorché l'autorità in questione ha già emesso una decisione (consid. 1.a).

Non vi sono conclusioni nuove se il contribuente, dopo aver contestato in un primo tempo l'ammontare del credito, rimette in causa dinanzi alla seconda istanza unicamente la data in cui l'interesse comincia a decorrere. (consid. 1.b).

L'interesse moratorio è dovuto a partire dalla scadenza del credito fiscale - e non dal momento in cui la decisione che fissa il debito fiscale acquista forza di cosa giudicata - e decorre durante la procedura di ricorso, indipendentemente da qualsiasi colpa del contribuente (consid. 2).

Résumé des faits:

Suite à un contrôle effectué auprès de la société P. SA au cours de l'année 1989, l'Administration fédérale des contributions (AFC) établit un décompte complémentaire en date du 28 mai 1990 et réclama un montant de Fr. 108 163.-. En date du 1er juin 1990, P. SA contesta ledit décompte. Suite à une entrevue avec les intéressés, l'AFC confirma son rappel d'impôt en date du 15 octobre 1990. Le 31 octobre 1990, P. SA forma une réclamation, en contestant en particulier les chiffres d'affaires calculés par l'AFC. Par décision du 2 octobre 1995, cette dernière admit la réclamation pour le montant de Fr. 2272.- et la rejeta pour le surplus, fixant ainsi le montant d'impôt dû à Fr. 105 891.- plus intérêt moratoire dès le 30 octobre 1987.

En date du 3 novembre 1995, P. SA (ci-après: la société) a déposé auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions un recours contre la décision sur réclamation de l'AFC. Elle conclut à ce que la décision attaquée soit «réformée en ce sens que l'intérêt moratoire s'ajoutant au capital de Fr. 105 891.- est dû non pas dès le 30 octobre 1987, mais dès le 2 octobre 1995». En substance, elle allègue que le retard pris par l'autorité pour traiter le dossier conduit la recourante à devoir payer un intérêt moratoire important et qu'il s'impose, pour des raisons d'équité, d'admettre, comme point de départ de l'intérêt moratoire, la date de la décision sur réclamation. L'AFC a déposé sa réponse en date du 4 janvier 1996 en concluant à ce que le recours soit déclaré irrecevable avec suite de frais et subsidiairement à ce qu'il soit rejeté avec suite de frais.

Extrait des considérants:

1. La Commission fédérale de recours en matière de contributions examine d'office si les conditions de recevabilité des recours qui lui sont soumis sont remplies. La compétence ne peut pas être créée par accord entre l'autorité et la partie (art. 7 al. 1 et 2 de la loi fédérale sur la procédure administrative [PA], RS 172.021).

a. En vertu de l'art. 82 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201), l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (AChA, RS 6 176) est abrogé. Toutefois, conformément à l'art. 83 al. 1 OTVA - article dont la constitutionnalité est patente -, les dispositions abrogées restent applicables, sous réserve de l'art. 84 OTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. L'art. 84 OTVA n'entrant pas en considération présentement, l'arrêté précité reste applicable dans le cas d'espèce. Aux termes de l'art. 6 al. 3 AChA (RO 1992 288), la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours) est compétente pour connaître des recours contre les décisions sur réclamation prises par l'AFC. En l'occurrence, l'AFC, dans sa réponse du 4 janvier 1996, estime que la Commission de céans n'est pas compétente pour se prononcer sur l'existence d'un retard injustifié, grief soulevé par la recourante.

Il y a déni de justice formel au sens étroit lorsqu'une autorité tarde, de manière inadmissible, à instruire une affaire dont elle est saisie ou à statuer dans un délai approprié. Le recours pour déni de justice porte ainsi seulement sur la prétention de l'intéressé à obtenir une décision (cf. JAAC 57.2, p. 34 et réf. citées; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle / Francfort-sur-le-Main 1991, p. 134; André Grisel, Traité de droit administratif, vol. I, Neuchâtel 1984, p. 369 s.; Peter Saladin, Das Verwaltungsverfahren des Bundes, Bâle 1979, p. 217). Or, en l'espèce, il ne peut y avoir déni de justice formel dans la mesure où l'AFC a effectivement rendu une décision, qui peut être attaquée devant la Commission de céans. Le fait que la recourante motive son recours par le retard que l'AFC aurait pris dans le traitement de son dossier ne permet aucunement de considérer son mémoire comme un recours pour déni de justice formel au sens étroit. Il en découle que la Commission de

recours est compétente pour traiter le recours.

b. Selon la jurisprudence et la doctrine, de nouvelles conclusions, respectivement des modifications de l'objet du litige, ne sont en principe pas recevables en recours administratif (JAAC 5721, p. 205; René A. Rhinow, *Öffentliches Prozessrecht und Grundzüge des Justizverfassungsrechts des Bundes*, Bâle / Francfort-sur-le-Main 1994, N° 968; Grisel, op. cit., p. 914). Par contre, les modifications de conclusions dans le contexte du litige ne sont pas a priori irrecevables (Fritz Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, Berne 1983, p. 256; Rhinow, op. cit., N° 807). Par ailleurs, le Tribunal fédéral des assurances a admis que le juge pouvait exceptionnellement étendre la procédure à une question non visée par la décision administrative à condition que la nouvelle question soit connexe à l'objet primitif du litige et que l'administration se soit déterminée sur cette question (ATF 104 V 179).

En l'espèce, l'AFC estime que le recours est irrecevable dans la mesure où il contient de nouvelles conclusions. Certes, il est vrai que la société, dans le cadre de sa réclamation, a remis en question la détermination du chiffre d'affaires faite par l'AFC et que par son recours auprès de la Commission de céans, elle conteste uniquement le point de départ de l'intérêt moratoire. Toutefois, il convient de relever qu'en contestant la créance par sa réclamation, l'intéressée a remis en cause la décision de l'AFC dans son ensemble. Au surplus, l'intérêt moratoire fait partie intégrante de la créance fiscale (cf. Ernst Blumenstein / Peter Locher, *System des Steuerrechts*, 4e éd., Zurich 1992, p. 254); ainsi, tant que le montant de la créance reste litigieux, le montant de l'intérêt moratoire n'est pas encore arrêté. Dans son recours, la société n'a donc pas émis de conclusions qui sortaient du contexte du litige. Par ailleurs, dans la mesure où la recourante soutient dans son mémoire que le point de départ de l'intérêt moratoire doit être reporté en raison du retard que l'AFC a accusé pour rendre sa décision sur réclamation, il apparaît qu'elle ne pouvait manifestement pas soulever ce grief auparavant. L'AFC, en tant qu'autorité intimée, a en outre eu l'occasion de se prononcer en particulier sur ce point dans le cadre de sa réponse. Dans ces conditions, les conclusions prises par l'intéressée devant la Commission de recours ne sauraient être considérées comme irrecevables.

2. La recourante, qui ne remet plus en cause le montant de Fr. 105 891.- dû à titre d'impôt, conteste en revanche le point de départ de l'intérêt moratoire.

a. Le contribuable doit remettre spontanément un décompte à l'AFC dans les trente jours après l'expiration de la période fiscale, qui correspond à un trimestre civil (art. 25 AChA) et verser en même temps l'impôt dû pour cette période (art. 26 al. 1 AChA). En cas de retard, un intérêt moratoire est perçu (art. 26 al. 2 AChA). Conformément à une jurisprudence constante, l'intérêt moratoire est dû dès l'échéance du paiement de l'impôt - et non pas depuis l'entrée en force de la décision fixant la dette fiscale - et court pendant la durée de la procédure de réclamation et de recours, indépendamment de toute faute du contribuable (Archives de droit fiscal [ci-après: Archives] vol. 60 p. 557 consid. 5, vol. 55 p. 447 consid. 6, vol. 50 p. 582 consid. 5). Au surplus, il n'est pas nécessaire que l'AFC adresse un avertissement au contribuable (Archives, vol. 24 p. 490 consid. 7). Lorsque plusieurs périodes entrent en considération, l'intérêt dû sur la totalité de la créance est compté à partir d'une échéance moyenne (Archives, vol. 58 p. 163).

b. En l'espèce, la créance de l'AFC à l'égard de la recourante se rapporte aux périodes fiscales comprises entre le 1er janvier 1984 et le 30 septembre 1989. Conformément aux principes rappelés ci-dessus, le cours de l'intérêt moratoire part dès l'échéance du paiement de l'impôt et la loi ne prévoit aucunement la possibilité de le suspendre ou de le reporter. Aussi, bien que le délai écoulé entre la réclamation de la recourante et la décision de l'AFC puisse paraître excessif au regard du travail fourni dans le cadre du dossier, on ne saurait reporter le point de départ de l'intérêt moratoire. Il convient à cet égard de relever que, durant toute la procédure, la recourante a conservé la libre disposition des sommes par-devers elle et, par conséquent, leur rendement, alors qu'il apparaît que l'impôt était dû (cf. arrêt non publié du Tribunal fédéral du 2 juin 1989 en la cause O. SA contre AFC consid. 7). La société ne peut s'en prendre qu'à elle-même si elle a négligé, comme elle l'affirme, de mettre de côté les fonds nécessaires à payer l'impôt. Au surplus, il lui était loisible, comme le relève à juste titre l'AFC, d'interrompre le cours de l'intérêt moratoire en s'acquittant sous réserve de l'impôt repris (Archives, vol. 58 p. 535 consid. 3). Ainsi, l'AFC a correctement fixé le point de départ de l'intérêt moratoire en arrêtant la date du 30 octobre 1987 (échéance moyenne).

Dokumente der SRK