

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 23 septembre 1998)

Mehrwertsteuer. Betriebs- und Verfahrenskosten (Art. 56 Abs. 3 MWSTV). Verzugszins.

- Es rechtfertigt sich, dem Steuerpflichtigen die Betriebskosten - durch Einbezug in die Verfahrenskosten oder zusätzlich zur Steuerschuld - aufzuerlegen, wenn dieser bei Zahlungsverzug schliesslich unter dem Druck des gegen ihn eröffneten Betriebsverfahrens seine Schulden freiwillig bezahlt (E. 2b).

- Der Verzugszins wird ab dem Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer unabhängig von einem Verschulden des Steuerpflichtigen geschuldet (E. 2c).

Taxe sur la valeur ajoutée. Frais de poursuite et de procédure (art. 56 al. 3 OTVA). Intérêt moratoire.

- Il se justifie de mettre les frais de poursuite à la charge du contribuable - en les incluant dans les frais de procédure ou en les ajoutant à la créance d'impôt - lorsque ce dernier, en retard dans son paiement, finit par s'acquitter volontairement de ses dettes sous la pression induite par l'ouverture d'une procédure de poursuite (consid. 2b).

- L'intérêt moratoire est dû dès l'échéance du paiement de l'impôt, indépendamment de toute faute du contribuable (consid. 2c).

Imposta sul valore aggiunto. Spese di esecuzione e di procedura (art. 56 cpv. 3 OIVA). Interesse di mora.

- L'addossamento al contribuente delle spese di procedura è giustificata - includendole nelle spese di procedura o aggiungendole al debito fiscale - allorché questi, in mora di pagamento, paga volontariamente i suoi debiti sotto la pressione indotta dall'inoltro di una procedura di esecuzione (consid. 2b).

- L'interesse di mora è dovuto a partire dalla scadenza del pagamento dell'imposta, indipendentemente da una colpa del contribuente. (consid. 2c).

Résumé des faits:

L'Administration fédérale des contributions (AFC), constatant que la société X. SA, assujettie au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201), n'avait pas remis ses décomptes pour les périodes fiscales du 1er trimestre 1995 au 4ème trimestre 1996, l'AFC établit par voie d'estimation un décompte complémentaire fixant le créance fiscale à Fr. 35 000.-, plus intérêt moratoire à 5% dès le 15 avril 1996. Un commandement de payer fut notifié à l'assujettie, qui y fit opposition. Par décision formelle, l'AFC leva cette opposition et enjoignit à la société X. de s'acquitter de sa dette fiscale.

La contribuable déposa réclamation contre cette décision. Les conditions de recevabilité formelle d'une réclamation n'étant pas entièrement respectées, l'AFC impartit à la société X. un délai de trois jours pour la régulariser et pour lui faire notamment parvenir les décomptes manquants. L'assujettie s'exécuta en temps utile. Il apparut alors que, selon les décomptes, sa dette fiscale ne s'élevait en réalité qu'à Fr. 14 797.75, soit une différence de Fr. 20 202.25 avec la somme retenue dans le décompte complémentaire. En conséquence, l'AFC admit la réclamation et constata que la société X. devait la somme de Fr. 14 797.75, plus intérêt moratoire de 5% dès le 16 avril 1996 (date de l'échéance moyenne). Les frais de procédure, s'élevant à Fr. 360.-, furent mis à la charge de la réclamante.

La société X. (la recourante) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions. Elle ne remet pas en cause le montant de la créance fiscale proprement dite mais demande que les frais de procédure mis à sa charge soient réduits de moitié et que l'AFC renonce à percevoir un intérêt moratoire sur les montants dus. L'administrateur Y. fait valoir qu'il doit assurer seul le fonctionnement de sa société. Il invoque des difficultés financières et personnelles pour excuser son retard.

Extraits des considérants:

1. (...)

2.a. Aux termes de l'art. 56 al. 3 OTVA, les frais peuvent être entièrement ou en partie mis à la charge du réclamant qui obtient gain de cause, lorsque celui-ci a provoqué inutilement la procédure de réclamation (Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, p. 123; Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe sur la valeur ajoutée, Berne/Stuttgart/Vienne 1996, p. 290). La constitutionnalité de cet article, qui apparaît comme une lex specialis à l'art. 63 al. 3 PA, a déjà été confirmée par la Commission fédérale de recours en matière de contributions (JAAC 62.46). Cette disposition a pour objectif de faire supporter au contribuable les conséquences financières de la violation des obligations légales qui lui incombent conformément aux art. 37 et 38 OTVA. En vertu de ces articles - dont la constitutionnalité est patente -, l'assujetti est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable, selon la forme prescrite, dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. Dans le même délai, il doit également s'acquitter de l'impôt. La TVA est en effet soumise au principe de l'auto-taxation, dont l'importance a déjà été soulignée par le Tribunal de céans et qui répond au souci de la rationalité de la perception (cf. notamment la décision non publiée rendue par la Commission fédérale de recours en matière de contributions en date du 24 juin 1998 en la cause Z. c. AFC, consid. 3; cf. aussi JAAC 62.46 consid. 2a; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5ème éd., Zürich 1995, p. 384 s.). Il en résulte pour l'assujetti la pleine et entière responsabilité de veiller à ce que son chiffre d'affaires soit correctement imposé. Les obligations qui lui incombent sont de la sorte considérablement accrues et l'administration n'intervient dans la procédure d'établissement de la dette fiscale que lorsque le contribuable ne se conforme pas à ses obligations (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 271). Violer l'obligation de remettre son décompte et de payer la TVA due en temps utile revient par conséquent à transgresser purement et simplement le principe de l'auto-taxation (Commentaire de l'OTVA du 22 juin 1994[90], p. 47, ad art. 56). Afin d'éviter que la perception de la TVA ne soit perturbée par la multiplication de tels comportements, il se justifie sans doute de les sanctionner par des dispositions pénales - telles que l'art. 61 al. 1 let. a OTVA, mais aussi procédurales - telles que l'art. 56 al. 3 OTVA.

b. S'agissant des frais de poursuite, il y a lieu de relever que la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et faillite (LP, RS 281.1) s'applique également au recouvrement d'impôts, contributions, émoluments, droits, amendes ou autres prestations de droit public dues à une caisse publique (art. 43 LP; Christophe Misteli, La mainlevée administrative de l'art. 57 al. 3 OTVA, in *Revue de droit administratif et fiscal* [RDAF] 1997 II p. 128 s.; Pierre-Robert Gilliéron, Poursuite pour dettes, faillite et concordat, 3^{ème} éd., Lausanne 1993, p. 366; Ernst Blumenstein / Peter Locher, *System des Steuerrechts*, 5^{ème} éd., Zurich 1995, p. 450). En particulier, l'art. 68 al. 1 et 2 LP précise que les frais de la poursuite sont à la charge du débiteur et que le créancier peut les prélever sur les premiers versements de ce dernier. Ce principe est valable aussi longtemps que le débiteur ne peut s'opposer avec succès aux poursuites (Amonn / Gasser, *Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts*, Berne 1997, p. 95, n° 8 et 9). Il se justifie également de mettre les frais de poursuite à la charge du débiteur lorsque ce dernier, en retard dans son paiement, finit par s'acquitter volontairement de ses dettes sous la pression induite par l'ouverture d'une procédure de poursuite pour dettes (H. Fritzsche / H. U. Walder, *Schuldbetreibung und Konkurs nach schweizerischem Recht*, Zurich 1984, § 15, n° 9, p. 183). Dans ces conditions, il apparaît justifié de permettre à l'AFC d'inclure les frais de poursuite dans les frais de procédure, le cas échéant, de les ajouter à la créance d'impôt (cf. décision rendue le 11 juin 1997 par la Commission fédérale de recours en matière de contributions en la cause R. c. AFC, réf. CRC 031/97).

c. Du fait du principe de l'auto-taxation, le contribuable a notamment la responsabilité de remettre ses décomptes et d'acquitter l'impôt en temps utile. Conformément à ce principe et selon 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 (cf. la décision de la Commission de recours de céans du 24 juin 1998 précitée, consid. 4b; *Archives de droit fiscal* [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).

3.a. En l'espèce, il n'est pas contesté que la recourante n'a pas rempli ses obligations légales: les huit décomptes relatifs aux périodes fiscales allant du 1^{er} trimestre 1995 au 4^{ème} trimestre 1996 n'ont finalement été remis à l'AFC que le 17 janvier 1998, soit avec un retard de deux ans et demi en ce qui concerne le premier décompte. L'administrateur de la recourante invoque de fréquents voyages à l'étranger et une surcharge de travail. Il explique aussi qu'il a subi un infarctus du myocarde en septembre 1995 et que son activité professionnelle s'en est trouvée très ralentie. Il soutient également avoir été mal conseillé par sa fiduciaire. Eu égard à ces circonstances, il estime que l'administration a fait preuve d'un manque de compréhension en engageant une procédure «intempesive» à son endroit et propose en conséquence de réduire les frais de procédure de moitié, afin que l'AFC supporte l'équivalent des frais de poursuite.

La Commission de recours relève tout d'abord que le décompte complémentaire n'a été établi que le 24 mai 1997, après plusieurs rappels - soit près de deux ans après la date à laquelle la recourante aurait dû remettre son premier décompte et payer l'impôt relatif. Quant au commandement de payer, il n'a été notifié qu'en date du 18 août 1997. Force est donc de constater que la recourante disposait amplement du temps nécessaire à l'accomplissement de ses obligations légales. Un tel retard ne peut être admis par l'administration fiscale, laquelle doit veiller au respect du principe de l'auto-taxation auquel le contribuable est soumis sans réserve. Les explications avancées par la recourante ne lui sont malheureusement d'aucun secours car la loi ne permet pas d'en tenir compte. A cet égard, le Tribunal se doit de constater que les problèmes de santé rencontrés par l'administrateur de la recourante, certes regrettables, datent tout de même de septembre 1995. Or, la contribuable n'apporte pas d'éléments permettant de penser que, depuis lors, elle aurait été dans la complète incapacité de prendre les dispositions nécessaires pour remplir ses obligations et notamment de confier ses intérêts à une fiduciaire digne de confiance.

Quoi qu'il en soit, seule une demande de sursis au paiement de l'impôt aurait éventuellement pu permettre à la contribuable de différer le versement de l'impôt grâce à l'obtention d'un plan de paiement établi en accord avec l'administration (*Archives* vol. 63 p. 249). Ce sursis n'est cependant accordé qu'à la condition minimale que la créance soit entrée en force. Or, dans le cas présent, cette condition n'est précisément pas remplie. La Commission de recours ne peut donc que conclure que la recourante a inutilement provoqué la procédure engagée à son encontre. Le recours est par conséquent rejeté dans la mesure où il demande la réduction des frais de procédure.

b. Concernant les frais de poursuite auxquels la recourante fait brièvement allusion, la Commission de recours constate qu'il ne ressort pas du dispositif de la décision attaquée que les frais de poursuite auraient été inclus dans les frais de procédure. La question de savoir s'ils devraient ou non être imputés à la recourante ne devrait donc pas en soi être tranchée ici. Quoi qu'il en soit, il est manifeste que ce n'est que sous la pression induite par la procédure engagée à son encontre que la recourante a enfin consenti à exécuter une partie de ses obligations légales. La poursuite dont elle a fait l'objet n'a été engagée qu'après plusieurs rappels. Il y a d'ailleurs lieu de souligner que la contribuable ne s'est toujours pas acquittée de sa dette fiscale concernant l'année 1996 et ce, bien qu'elle se soit engagée auprès de l'AFC, par courrier du 17 janvier 1998, à régler sa dette en deux versements, le premier devant intervenir le 31 janvier 1998 et le second le 31 mars 1998. En conséquence, vu l'étendue du retard accumulé, on ne saurait faire grief à l'AFC d'avoir engagé une poursuite contre la recourante, qui n'était pas en position de pouvoir s'y opposer avec succès. Il apparaîtrait dès lors justifié qu'elle en supporte le coût. Cette question est toutefois laissée ouverte en l'espèce.

c. S'agissant de l'intérêt moratoire dont a été assortie la créance fiscale, les arguments de la recourante sont également rejetés comme dénués de pertinence. Il n'est pas utile de trancher ici la question de savoir si son retard était excusable ou non puisqu'en tout état de cause, un intérêt moratoire est dû, indépendamment de toute faute du contribuable. En l'espèce, la créance de l'AFC à l'égard de la recourante se rapporte aux périodes fiscales comprises entre le 1^{er} janvier 1995 et le 31 décembre 1996. Conformément aux principes rappelés ci-dessus, l'intérêt moratoire commence à courir dès l'échéance du paiement de l'impôt et la loi ne prévoit aucunement la possibilité de le suspendre ou de le reporter. Au surplus, il convient de relever que la recourante a été autorisée par l'AFC à établir ses décomptes selon le principe des contre-prestations reçues, ce qui lui permet de ne verser la TVA due qu'après l'avoir encaissée. Ainsi, durant toute la procédure, la contribuable a conservé la libre disposition de sommes qui ne lui revenaient pas 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 perception d'un intérêt moratoire est par conséquent pleinement justifiée.

Le recours est rejeté.

[90] Peut être obtenu auprès de l'Office fédéral des constructions et de la logistique (OCFIM), 3003 Berne.

