

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 17 juillet 2001 en la cause A. [CRC 2000-059])

Mehrwertsteuer. Rechtsnatur der Ergänzungsabrechnung. Vertrauensschutz im Steuerrecht, namentlich bei der Kontrolle durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) an Ort und Stelle.

- Die Ergänzungsabrechnung ist keine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG. Sie kann zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden, soweit sie nicht Gegenstand eines rechtskräftigen Entscheides bildet und die Verjährung nicht eingetreten ist (E. 3a).
- Strengere Prüfung der Voraussetzungen des Vertrauensschutzes des Bürgers im Steuerrecht (E. 4b).
- Die Kontrolle der ESTV an Ort und Stelle stellt keine geeignete Vertrauensgrundlage dar, auf welche sich der Steuerpflichtige als solche berufen könnte (E. 4c).
- Vorliegend ist der Einspracheentscheid der ESTV in Bezug auf das Vertrauensprinzip zulässig (E. 5).

Taxe sur la valeur ajoutée. Nature juridique du décompte complémentaire. Protection de la bonne foi en droit fiscal, notamment lors du contrôle sur place effectué par l'Administration fédérale des contributions (AFC).

- Le décompte complémentaire n'est pas une décision au sens de l'art. 5 PA. Il peut être modifié en faveur ou en défaveur de l'assujetti, pour autant qu'il n'ait pas fait l'objet d'une décision passée en force et que la prescription ne soit pas intervenue (consid. 3a).
- En droit fiscal, examen plus rigoureux des conditions générales de protection de la bonne foi d'un administré (consid. 4b).
- Le contrôle sur place de l'AFC ne constitue pas une base de confiance susceptible d'être invoquée comme telle par le contribuable (consid. 4c).
- En l'espèce, la décision sur réclamation de l'AFC est admissible au regard du principe de la bonne foi (consid. 5).

Imposta sul valore aggiunto. Natura giuridica del rendiconto complementare. Protezione della buona fede nel diritto fiscale, in particolare durante il controllo effettuato sul posto dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC).

- Il rendiconto complementare non è una decisione ai sensi dell'art. 5 PA. Tale rendiconto può essere modificato a favore o a sfavore dell'assoggettato, a condizione che non sia stato oggetto di una decisione passata in giudicato e che non sia intervenuta la prescrizione (consid. 3a).
- Nel diritto fiscale vi è un esame più rigoroso delle condizioni generali di protezione della buona fede dell'amministrato (consid. 4b).
- Il controllo sul posto da parte dell'AFC non costituisce una base di fiducia invocabile in quanto tale dal contribuente (consid. 4c).
- Nella fattispecie, la decisione su reclamo dell'AFC è ammissibile in relazione al principio della buona fede (consid. 5).

A. A. est une association professionnelle au sens des art. 60 ss du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210). Outre la défense des intérêts de ses membres, son activité consiste à gérer diverses caisses. Ses recettes proviennent notamment de la refacturation des salaires pour les personnes s'occupant des caisses sociales, des cotisations des membres, des cours de formation et de la vente de documentation professionnelle.

B. Les 3 et 4 mars 1997, l'Administration fédérale des contributions (AFC) procéda à un contrôle fiscal auprès de A. portant sur les périodes du 1er janvier 1995 au 31 décembre 1996 et, constatant certaines erreurs d'imposition, établit deux décomptes complémentaires (DC) les 4 mars 1997 et 27 août 1997.

C. Le 1er septembre 1998, l'AFC effectua un deuxième passage auprès de A. et procéda à une rectification de l'imposition pour la période du 1er janvier 1995 au 31 décembre 1997 par DC du 6 octobre 1998, suivi du DC du 11 novembre 1998. Cette rectification concerna des opérations de gestion des caisses sociales, effectuées par A. et que l'AFC avait omis de considérer comme imposables lors de son premier contrôle.

D. A. contesta la rectification précitée, considérant que lors du contrôle effectué en 1997, l'AFC avait établi des règles permettant de différencier les recettes soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de celles devant être exonérées et qu'elle ne pouvait dès lors pas revenir sur sa prise de position sans violer le principe de la bonne foi. La non-imposition de ces opérations découlait également d'un courrier adressé le 14 février 1995 par l'AFC à une association-soeur, texte que A. considérait applicable à sa propre situation. A. invoqua au surplus le principe de l'égalité de traitement et la nature définitive du DC du 4 mars 1997.

E. L'AFC confirma le DC du 6 octobre 1998. Elle estima que la prétention que l'assujettie entendait déduire de la violation du principe de la bonne foi était dénuée de pertinence. En effet, si l'AFC avait certes procédé à un contrôle sur place de l'assujettie, elle n'avait par contre nullement communiqué à cette dernière que les prestations de gestion n'étaient pas imposables. En outre, le courrier adressé à un tiers ne pouvait être considéré comme un renseignement susceptible d'entraîner l'application du principe de la bonne foi. Par rapport à la question de l'égalité de traitement, l'AFC manifesta son intention de réexaminer au plus vite le traitement fiscal des activités de l'association-soeur. Finalement, le DC du 4 mars 1997 n'étant pas une décision, il ne pouvait pas entrer en force et l'AFC était autorisée à le remettre en question.

F. A. forma réclamation à l'encontre de la décision précitée, fondant pour l'essentiel son argumentation sur l'application du principe de la bonne foi au cas d'espèce. L'AFC rejeta cette réclamation, considérant, d'une part, que l'absence d'information ne pouvait pas être assimilée à un renseignement fourni par l'administration et que A. n'avait pas pris de dispositions irréversibles sur cette base, d'autre part, qu'un DC pouvait être modifié aussi longtemps que la prescription n'était pas intervenue. Elle exposa en outre que l'association-soeur avait fait l'objet d'un redressement fiscal et qu'il n'y avait donc pas inégalité de traitement.

G. A. (ci-après: la recourante) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou de céans), concluant à l'admission du recours et à l'annulation du DC du 6 octobre 1998. Dans son mémoire, elle expose les raisons pour lesquelles il faudrait admettre qu'elle s'est fondée sur des renseignements fournis par l'administration à l'occasion d'un contrôle sur place, d'une part, et par le biais d'un courrier à une association-soeur, d'autre part, renseignements que le fisc ne pourrait remettre en question sans violer le principe de la bonne foi. L'AFC conclut au rejet du recours. Elle estime en premier lieu n'avoir fourni aucune information à la recourante. Deuxièmement, la recourante n'aurait pas pris sur cette base des dispositions qu'elle ne peut plus modifier.

Extraits des considérants:

(...)

3.a. Le décompte complémentaire ne peut pas être considéré comme une décision au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021). Cette distinction se justifie à plusieurs égards. Il convient en premier lieu d'examiner les conditions dans lesquelles il est établi: il découle de rectifications apportées par l'AFC à l'auto-taxation opérée par le contribuable dans ses propres décomptes trimestriels. Il n'est pas établi par la division juridique de l'AFC, mais par l'inspectorat. Il ne mentionne ni le terme de décision, ni les bases légales sur lesquelles il s'appuie, et ne contient pas non plus de voies de droit. Il doit ainsi apparaître clairement aux yeux des contribuables qu'il ne peut s'agir d'une décision au sens formel. Par ailleurs, un décompte complémentaire n'a pas pour objet de créer ou de modifier des droits ou des obligations. En effet, en cas de contestation par le contribuable, l'AFC ne peut prendre aucune mesure d'exécution sur la base d'un tel décompte, mais doit avant cela établir les obligations de l'administré par le biais d'une décision formelle, elle-même susceptible de recours. Ainsi, la protection juridictionnelle dont bénéficie le contribuable à l'encontre des actes du fisc n'est certainement pas amoindrie par le refus de qualifier le décompte complémentaire de décision, puisque ce dernier peut être contesté et qu'une décision formelle peut être requise.

N'étant pas une décision au sens de l'art. 5 PA, un décompte complémentaire n'entre dès lors pas en force à l'échéance d'un certain délai (Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 35 p. 483 consid. 2, vol. 30 p. 470 consid. 2). Il peut en tout temps être modifié en faveur ou défaveur de l'assujéti, pour autant qu'il n'ait pas fait l'objet d'une décision passée en force et que la prescription ne soit pas intervenue (Archives vol. 33 p. 320 consid. 1; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, ch. 828). Il faut constater que cette interprétation peut se révéler avantageuse pour l'assujéti, puisqu'elle lui permet de s'opposer à un décompte bien après l'écoulement du délai de 30 jours qui s'appliquerait si celui-ci était assimilé à une décision. Il en va par ailleurs de même pour un avis de crédit, qui peut être corrigé en faveur ou défaveur de l'assujéti encore après l'écoulement du délai de 30 jours. Quant à l'argument relatif à l'absence de sécurité du droit découlant de cette appréciation avancé par la recourante, il est certes pertinent, mais il convient de constater que cette «insécurité» est inhérente à toute relation administrative non réglée par une décision entrée en force.

b. En l'espèce, les DC des 4 mars 1997 et 27 août 1997 pouvaient sans autre être rectifiés et complétés en date du 6 octobre 1998 par un nouveau DC.

4.a. Le principe de la protection de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 CC, est un principe général du droit valable également en droit public, découlant à ce titre directement de l'art. 4 al. 1 de la Constitution fédérale du 29 mai 1874 (aCst., RS 1 3); (art. 9 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 [Cst.], RS 101); Auer/Malinverni/Hottelier, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, Berne 2000, ch. 1115 ss; Ulrich Häfelin / Georg Müller, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 3e éd., Zurich 1998, n° 521 ss, spécialement 532 et 563 ss; Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, 2e éd., Berne 1994, p. 428 ss). Il en découle notamment que l'administration doit s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et qu'elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 126 II 387 consid. 3a, ATF 124 II 269 consid. 4a). De manière générale, le principe de la bonne foi s'applique lorsque l'administration crée une apparence de droit, sur laquelle l'administré se fonde pour adopter un comportement qu'il considère dès lors comme conforme au droit. En matière de renseignements, promesses ou assurances donnés à un administré, la jurisprudence a dégagé un certain nombre de critères permettant de juger s'il y a eu violation du principe de la bonne foi (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 18 janvier 2000, consid. 4a; Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2000, 2e partie, p. 303 consid. 4a; Revue fiscale 1999 p. 125 consid. 8b; Archives 65 p. 69 consid. 5a; ATF 122 V 409 consid. 3a/bb, ATF 121 II 479 consid. 2c, ATF 119 V 307 consid. 3a et les réf. citées). En vertu de cette jurisprudence et de la doctrine, le principe de la bonne foi est violé lorsque les cinq conditions cumulatives suivantes sont réunies:

- l'administration a agi dans une situation individuelle et concrète, vis-à-vis d'une personne déterminée;
- l'autorité qui a agi était compétente ou censée l'être;
- l'attitude de l'autorité était de nature à inspirer confiance et le citoyen concerné ne pouvait ni ne devait reconnaître d'emblée l'illégalité de sa promesse;
- ladite assurance ou promesse a incité l'administré concerné à prendre des mesures dont la modification lui serait préjudiciable;
- la législation applicable n'a pas été modifiée entre le moment où l'administration a donné la promesse en cause et celui où le principe de la bonne foi a été invoqué.

b. En droit fiscal, le champ d'application du principe de la bonne foi est moins étendu que dans d'autres domaines du droit, vu l'importance que le principe de la légalité y revêt. Les conditions susmentionnées doivent donc en principe être examinées avec une plus grande rigueur (cf. ATF 118 Ib 316 consid. 3b; décision de la Commission de recours du 3 février 2000, confirmée par le Tribunal fédéral, consid. 7b; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5e éd., Zurich 1995, p. 25 s., contra décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes, publiée in JAAC 60.16 consid. 3c/bb; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, p. 38; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd., Lausanne 1998, p. 95).

Il convient en outre de rappeler que la TVA est soumise au principe de l'auto-taxation, dont l'importance a déjà été soulignée par la Commission de céans et qui répond au souci de la rationalité de la perception (art. 37 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA], RO 1994 1464; cf. les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de

contributions, publiées in JAAC 64.81 consid. 6a, JAAC 63.80 consid. 2a, JAAC 63.27 consid. 3a, JAAC 63.26 consid. 3a; Blumenstein/Locher, op. cit., 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; un devoir général d'information de la part de l'administration, basé sur le principe de la bonne foi, n'existe pas (RDAF 2000, 2e partie, p. 306 consid. 5d; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 391). Les obligations qui incombent au contribuable sont de la sorte considérablement accrues et l'administration n'intervient dans la procédure d'établissement de la dette fiscale que lorsque celui-ci ne se conforme pas à ses obligations (Camenzind/Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 271). On peut donc exiger de la part du contribuable soumis au principe de l'auto-taxation qu'il fasse preuve d'une connaissance particulière de ses obligations légales (Archives vol. 48 p. 433 consid. 3 in fine).

c. Cela étant, il convient de se pencher plus avant sur la problématique du contrôle sur place effectué par l'AFC. Il est vrai que jusqu'ici, sans d'ailleurs se fonder sur une motivation approfondie, le Tribunal fédéral a estimé que le contrôle sur place ne constitue pas une base de confiance susceptible d'être invoquée comme telle par le contribuable. Ni le principe de la bonne foi ni celui de l'égalité de traitement n'interdisent en principe aux autorités d'apprécier différemment, dans le cadre d'un nouveau contrôle, une question juridique discutée et tranchée précédemment de manière favorable à l'assujetti. Il découle de l'essence même d'un contrôle périodique, tel que prévu par l'art. 50 OTVA, que l'autorité fiscale a la possibilité de procéder à chaque fois à une nouvelle appréciation de la situation et également de corriger d'éventuelles erreurs commises par le passé, respectivement de ne plus les répéter, ce qui ne constitue certainement pas un comportement contradictoire ni une violation du droit à l'égalité dans l'illégalité (par rapport à l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires, arrêts non publiés du Tribunal fédéral du 26 janvier 2001, consid. 4a, du 24 novembre 2000, consid. 1 et 2, du 25 juin 1999, consid. 7; décision précitée de la Commission de recours du 3 février 2000, consid. 7c). L'idée qui sous-tend cette jurisprudence est qu'il ne faut pas se méprendre sur le rôle du contrôle prévu par l'art. 50 OTVA: son but n'est pas d'éviter à l'assujetti de commettre des erreurs, mais de garantir la créance fiscale de la Confédération (Archives vol. 36 p. 102 consid. 5). L'assujetti ne dispose pas du droit d'être contrôlé ni d'être, sur cette base, assuré de l'exactitude de sa manière de procéder. Le contrôle n'a pas pour fonction de donner une décharge à l'assujetti, d'autant moins que celui-ci reste le mieux placé pour apprécier la nature, du point de vue de la TVA, des chiffres d'affaires qu'il réalise, en raison de la connaissance concrète qu'il a du fonctionnement de son entreprise et du domaine dans lequel elle est active. De la même manière, l'assujetti ne saurait se prévaloir du fait qu'il n'a pas été contrôlé pour justifier des erreurs de taxation qu'il aurait commises; il a le devoir de s'informer et de prendre les mesures nécessaires à la correcte imposition de son chiffre d'affaires (Archives vol. 34 p. 376 consid. 4).

On pourrait cependant se demander si le fait qu'aucune correction n'est effectuée suite à un contrôle sur place et qu'aucune modification n'est conseillée quant à la manière de traiter certaines opérations d'un point de vue fiscal dans le futur ne pourrait pas être qualifié de renseignement fourni sans réserve par une autorité compétente dans un cas concret. En effet, l'on conçoit aisément que l'absence de rectification par l'administration suite à un examen relativement approfondi puisse être comprise par l'assujetti comme une approbation de sa manière de procéder. Dans cette perspective, on devrait à tout le moins sans doute admettre l'existence d'un renseignement liant l'autorité si, à l'occasion d'un contrôle, l'assujetti avait reçu des instructions se rapportant directement à la question litigieuse (cf. dans ce sens, la décision précitée de la Commission de céans du 3 février 2000, consid. 7).

5. En l'espèce, il s'agit de déterminer si la décision sur réclamation de l'AFC est admissible au regard du principe de la bonne foi.

a. Il convient à cet égard à titre préliminaire de constater que le principe de la bonne foi ne pourrait concerner tout au plus que la période du 4 mars 1997 au 6 octobre 1998. En effet, avant la date du 4 mars 1997, c'est-à-dire avant le contrôle dont il est question, aucun renseignement susceptible de créer une apparence à laquelle la recourante pouvait se fier n'a été fourni. Dès le 6 octobre 1998, le DC de l'AFC étant suffisamment clair, il ne pouvait plus subsister d'ambiguïté dans l'esprit de la recourante, ce qu'elle confirme d'ailleurs dans son recours.

b. S'il est certes établi que l'administration a effectué un contrôle auprès de l'assujettie le 4 mars 1997, il n'apparaît pas que ce contrôle ait été accompagné de renseignements explicites. L'AFC n'a pas indiqué expressément à l'assujettie la manière dont elle devait imposer le chiffre d'affaires résultant des activités de gestion. Elle a fourni un certain nombre d'instructions relatives à d'autres points, mais elle est restée silencieuse sur la question maintenant litigieuse. Il est vrai que l'AFC a été sollicitée de se déplacer chez l'assujettie et l'autorité fiscale ne prétend pas le contraire. Si une telle circonstance est sans doute propre à faire naître certains rapports de confiance, plus étroits qu'en cas de contrôle inopiné, ils n'ont toutefois pas atteint le degré exigé par la jurisprudence. D'une part, il faut redire ici que le contrôle sur place ne crée en principe aucune base de confiance et, par ailleurs, il convient de remarquer que la recourante ne prétend à aucun moment que l'inspecteur lui aurait donné une quelconque assurance expresse. Loin de se prévaloir d'une attitude ambiguë de l'inspecteur, qui seule pourrait ici lui valoir quelque crédit, la recourante ne se réfère qu'au «résultat du 1er contrôle TVA», mettant uniquement l'accent sur les renseignements donnés à un tiers. Or, on sait que l'assujetti ne peut

jamais se prévaloir d'un tel renseignement (décision de la Commission de céans du 8 septembre 2000, consid. 8b et les arrêts cités) et, tout bien pesé, la recourante se borne à prétendre abstraitement que le contrôle sur place vaut règlement définitif, ce qui est précisément démenti par la jurisprudence récente du Tribunal fédéral. En définitive, dans le présent contexte, l'absence d'une promesse effective de l'inspecteur n'équivaut donc pas à un renseignement concret de l'AFC, l'assujetti restant seul responsable de la correcte imposition de son chiffre d'affaires. Au vu des éléments développés ci-dessus, il apparaît ainsi que les conditions déterminant l'application du principe de la bonne foi ne sont en l'occurrence pas réunies.

En 1998, un deuxième contrôle de l'assujettie a entraîné une modification de la première appréciation. Une pareille évolution des prises de position de l'administration, loin d'être illégale, est admissible, voire nécessaire, pour permettre à celle-ci d'exercer au mieux ses tâches de surveillance. En l'occurrence, cette attitude ne peut pas être qualifiée de contradictoire, en l'absence de renseignement explicite sur lequel la recourante pouvait se fonder pour adopter un comportement qu'elle considérait dès lors comme conforme au droit.

(...)

Dokumente der SRK