

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 8 mai 2002 en la cause V. SA [CRC 2001-158])

Warenumsatzsteuer. Verjährung der Steuerforderung.

Art. 28 WUSTB.

- Jede Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, die es durch Angabe des einschlägigen Sachverhalts und der darauf beruhenden Steuerforderung dem Steuerpflichtigen ermöglicht, ohne Missverständnisse den Vorgang zu verstehen, vermag die Verjährung zu unterbrechen.

- Ist der Steuerpflichtige einmal über die Steuererhebung und ihre Gründe informiert, so kann die Verjährung auch durch die Einleitung der Betreibung wieder unterbrochen werden. Ist die Steuererhebung in einem formellen Entscheid festgestellt worden, so kann die Verjährung nur durch Betreibungshandlungen unterbrochen werden. Wurde gegen den formellen Entscheid Einsprache erhoben, so unterbricht die Zustellung des Einspracheentscheids erneut die laufende Verjährungsfrist.

- Im vorliegenden Fall betraf das Einspracheverfahren nur eine von zwei Steuerforderungen; die Verjährung der zweiten Forderung wurde deshalb durch die Zustellung des Einspracheentscheids nicht unterbrochen.

Impôt sur le chiffre d'affaires. Prescription de la créance fiscale.

Art. 28 AChA.

- Toute communication de l'Administration fédérale des contributions mentionnant l'essentiel de l'état de fait sur lequel la créance fiscale est fondée et permettant à l'assujéti de comprendre sans équivoque de ce dont il s'agit suffit à interrompre la prescription.

- Une fois l'assujéti informé du motif de la reprise fiscale, une nouvelle interruption de la prescription est possible également par l'ouverture de poursuites. Si la reprise fiscale est fixée dans une décision formelle, la prescription ne peut alors être interrompue que par des poursuites. Si une réclamation est déposée contre la décision formelle, la notification de la décision sur réclamation interrompra alors le nouveau délai de prescription qui a commencé à courir.

- En l'espèce, la procédure de réclamation ne concernait que l'une de deux créances fiscales; la prescription de la seconde créance n'a donc pas été interrompue par la notification de la décision sur réclamation.

Imposta sulla cifra d'affari. Prescrizione del credito fiscale.

Art. 28 DCA.

- Per interrompere la prescrizione, è sufficiente ogni comunicazione dell'Amministrazione federale delle contribuzioni che menziona i fatti essenziali sui quali è fondato il credito fiscale e che permette all'assoggettato di comprendere senza equivoci di cosa si tratta.

- Una volta che l'assoggettato è informato dei motivi della riscossione dell'imposta, è possibile una nuova interruzione della prescrizione anche attraverso l'apertura della procedura esecutiva. Se la riscossione fiscale è stabilita in una decisione formale, la prescrizione può essere interrotta solo dalla procedura esecutiva. Se viene inoltrato un reclamo contro la decisione formale, la notifica della decisione sul reclamo interrompe il nuovo termine di prescrizione in corso.

- Nella fattispecie, la procedura di reclamo concerneva solo uno dei due crediti fiscali; la prescrizione del secondo credito non è quindi interrotta dalla notifica della decisione sul reclamo.

Résumé des faits:

A. V. S.A. (ci-après: V.) a été immatriculée au registre des contribuables assujettis à l'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA) en qualité de grossiste-fabricant avec effet rétroactif au 1er janvier 1985. Le Tribunal fédéral ayant confirmé l'assujettissement de V. à l'IChA, l'Administration fédérale des contributions (AFC) adressa à V. pour la période du 1er janvier 1985 au 31 décembre 1988, deux décomptes complémentaires (DC) n° 23908 et n° 23909, établis le 18 novembre 1992, assortis d'un intérêt moratoire, ainsi qu'un avis de crédit (AC) du 2 décembre 1992. Les deux décomptes précisaient qu'une note d'intérêts serait adressée après le paiement de l'impôt, s'il y avait lieu.

B. Par courrier du 18 décembre 1992, V. contesta le DC n° 23908 au motif qu'un montant de Fr. 4'592'451.- facturé par l'Entreprise des postes, téléphones et télégraphes (PTT) pour des frais d'expédition n'avait pas été déduit du chiffre d'affaires imposé. Le 21 juin 1993, l'AFC rendit une décision formelle confirmant les montants réclamés, soit Fr. 2'484'339.- avec intérêts moratoires dès le 23 septembre 1987 (échéance moyenne) pour le DC n° 23908 et Fr. 87'255.- plus intérêts moratoires dès le 30 juillet 1988 (échéance moyenne) pour le DC n° 23909, précisant que compte tenu des paiements parvenus jusqu'au 31 mai 1993, V. devait encore Fr. 284'731.95 plus les intérêts moratoires concernant le DC n° 23908. Ce dernier montant correspondait à l'IChA calculé sur les frais d'expédition litigieux. Afin d'obtenir la déduction des frais d'expédition, V. déposa le 17 août 1993 une réclamation. Elle conclut à l'annulation de la décision du 21 juin 1993, ainsi qu'à l'octroi de la déduction de ses dépenses effectives d'expédition du 1er janvier 1985 au 31 décembre 1988. Le 30 juillet 1996, l'AFC rendit une décision sur réclamation dont le dispositif prévoyait ce qui suit:

«1. La réclamation de V.-B. SA est rejetée.

2. Sous réserve de la question de l'imposition des frais d'expédition, la décision de l'AFC du 21 juin 1993 est entrée en force.

3. V.-B. SA doit encore verser à l'AFC pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 1985 au 31 décembre 1988 la somme de:

Fr. 284'731.95 d'impôt sur le chiffre d'affaires, plus intérêt moratoire dès le 23 septembre 1987 (échéance moyenne) de 5% jusqu'au 30 juin 1990, de 6% du 1er juillet 1990 au 31 décembre 1994 et de 5% dès le 1er janvier 1995.

(...)

Cette décision fut confirmée par la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de céans ou de recours) le 2 juillet 1997 et enfin par le Tribunal fédéral le 29 juin 1999.

C. Le 26 novembre 1999, l'AFC adressa à V. le détail du montant de l'intérêt moratoire dû sur le décompte n° 23908, montant s'élevant à Fr. 832'293.80. Par courrier du 14 décembre 1999, V. s'opposa au paiement des intérêts tels que calculés par l'AFC, n'admettant qu'un montant de Fr. 189'069.70 correspondant aux seuls intérêts sur le capital de Fr. 284'731.95 encore dû, au motif que la différence était prescrite faute d'avoir été réclamée depuis la décision du 21 juin 1993. V. fit également opposition au commandement de payer qui lui avait été notifié le 27 avril 2001 pour le solde des intérêts moratoires litigieux.

D. L'AFC rendit alors une décision formelle le 7 juin 2001. Elle estima que V. devait encore verser un montant de Fr. 645'992.- à titre d'intérêt moratoire sur le montant de l'impôt non contesté du DC n° 23908. Par réclamation du 3 juillet 2001, V. conclut à l'annulation de cette décision. Dans sa décision sur réclamation du 27 août 2001, l'AFC confirma sa décision du 7 juin 2001. Contre cette décision sur réclamation, V. (ci-après: la recourante) a recouru le 26 septembre 2001 auprès de la Commission de céans.

Extrait des considérants:

(...)

3.a. En vertu de l'art. 28 de l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (AChA, RS 6 176 et les modifications ultérieures figurant dans le RO), l'impôt se prescrit par cinq ans dès l'expiration de l'année civile durant laquelle il est échu. Lorsqu'il s'agit de livraisons, l'impôt échoit au moment où la contre-prestation est reçue (art. 24 let. a AChA). Pour les impôts fondés sur l'auto-taxation, la créance fiscale se prescrit dans la règle par cinq ans dès la fin de l'année civile au cours de laquelle elle a pris naissance (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort sur-le-Main, 1998, p. 448). L'impôt sur le chiffre d'affaires est en effet fondé sur le système de l'auto-taxation des contribuables (art. 30 AChA) et l'AFC n'exerce qu'une fonction de contrôle (art. 35 AChA; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, ch. 59 ss). Aux termes de l'art. 28 AChA, la prescription est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de la créance. En droit public, la délimitation des actes interruptifs de prescription est beaucoup plus large qu'en droit privé (Attilio Gadola, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht, Pratique juridique actuelle 1995, p. 48; André Grisel, Traité de droit administratif, Vol. II, Neuchâtel 1984, p. 666; Max Imboden/René A. Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band I: Allgemeiner Teil, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1986, p. 204; Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, Berne 1991, p. 54). Toute communication de l'AFC mentionnant l'essentiel de l'état de fait sur lequel la créance fiscale est fondée et permettant à l'assujéti de comprendre sans équivoque de ce dont il s'agit, suffit à interrompre la prescription (Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 60 p. 509 consid. 4a, vol. 57 p. 296 consid. 6, vol. 47 p. 331 consid. 4, vol. 33 p. 321 consid. 2; Wilhelm Wellauer, Warenumsatzsteuer, Bâle 1959, ch. 868). Il n'est pas nécessaire que cet état de fait soit complet et que tous les faits soient élucidés (Grisel, op. cit., p. 660; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd., Lausanne 1998, p. 225). N'est pas seulement interruptive de la prescription une décision formelle de l'AFC. Une simple lettre suffit, notamment sous forme de décompte complémentaire. Une fois l'assujéti informé du motif de la reprise fiscale, une nouvelle interruption de la prescription est possible également par l'ouverture de poursuites. Si la reprise fiscale est fixée dans une décision formelle, la prescription ne peut alors être interrompue que par des poursuites. Si une réclamation est déposée contre la décision formelle, la notification de la décision sur réclamation interrompra alors le nouveau délai de prescription qui a commencé à courir (Metzger, op. cit., ch. 877; Wellauer, op. cit., ch. 868; cf. Markus Binder, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Zurich 1985, p. 295 avec les renvois). Lorsque la prescription est interrompue, un nouveau délai de cinq ans commence à courir. Au surplus, l'AChA ne prévoit pas de prescription absolue (Metzger, op. cit., ch. 877; Wellauer, op. cit., ch. 868).

b. En l'espèce, la recourante expose que la décision formelle du 21 juin 1993 a fait partir un nouveau délai de prescription de 5 ans. L'AFC n'ayant pas interrompu ce délai, la prescription a été acquise le 21 juin 1998. La recourante fait dès lors valoir que, dans ces conditions, elle est en droit de refuser de payer le montant de l'intérêt moratoire qui lui est réclamé. Quant à l'AFC, elle soutient que le délai de prescription a été interrompu par la notification de la décision sur réclamation du 30 juillet 1996, puisque le ch. 2 du dispositif de cette décision rappelait que le capital afférent à la partie non contestée du décompte n° 23908 était dû, y compris le montant de l'intérêt moratoire s'y rapportant.

Avec les parties, la Commission de céans constate que la décision formelle du 21 juin 1993 a fait courir un nouveau délai de prescription de cinq ans. Doit donc être examinée la seule question de savoir si la décision sur réclamation rendue le 30 juillet 1996 par l'AFC a valablement interrompu ce délai.

Au ch. 2 du dispositif de la décision sur réclamation du 30 juillet 1996, l'AFC a constaté que la décision du 21 juin 1993 était entrée en force, sous réserve de la question de l'imposition des frais d'expédition. Il s'agit là d'une simple affirmation qui allait de soi et à laquelle on ne saurait rattacher des conséquences juridiques. D'une part, c'est la décision formelle de l'AFC du 21 juin 1993 qui a fixé définitivement le montant de l'impôt et, d'autre part, la reprise fiscale, y compris l'intérêt moratoire y relatif, ne faisait pas partie du litige qui a donné lieu à la procédure de réclamation. Celle-ci ne portait que sur la question de la déduction des frais d'expédition du chiffre d'affaires de la recourante. Il s'agit dès lors de distinguer la créance d'intérêt moratoire sur l'impôt dû sur les frais d'expédition de celle sur le montant de l'AChA non contesté par la recourante et entrée en force. Seule la prescription de la première créance a été interrompue par la décision du 30 juillet 1996. Le ch. 3 du dispositif de cette décision est, à cet égard, clair, ne mentionnant que le montant de l'impôt sur les frais d'expédition et les intérêts y relatifs. Dans ces conditions, la prescription de la créance d'intérêt litigieuse n'a pas pu être valablement interrompue par la notification de la décision sur réclamation du 30 juillet 1996. Seule l'ouverture de poursuites aurait pu avoir cet effet juridique. La prescription a dès lors été acquise le 21 juin 1998 et la recourante doit être libérée de l'obligation de payer l'intérêt moratoire sur le montant non litigieux qui a fait l'objet du DC n° 23908.

En outre, dès lors que la procédure de réclamation contre la décision du 21 juin 1993 n'a pas porté sur la créance fiscale admise par la recourante et que la décision relative à celle-ci est entrée en force, on ne saurait d'emblée appliquer les délais plus longs de prescription prévus par la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (cf. art. 12 al. 1, 2 et 4 et art. 11 al. 2 et 3 DPA, RS 313.0).

4. En résumé, c'est à tort que l'AFC a considéré que le délai de prescription des intérêts moratoires sur l'impôt non contesté par la recourante avait été interrompu. Le recours doit dès lors être admis et la décision sur réclamation de l'AFC du 27 août 2001 annulée.

Dokumente der SRK