

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 23 avril 2003 en la cause X [CRC 2001-135])

Mehrwertsteuer (MWST). Voraussetzungen der Rückerstattung eines Vorsteuerüberschusses. Auf die Verfahrenskosten anwendbares intertemporales Recht.

- Die Bestimmungen betreffend die Behandlung eines Vorsteuerüberschusses sind mit den höheren Grundsätzen der MWST vereinbar (E. 6).

- Verrechnung des Überschusses der abziehbaren Vorsteuer mit Steuerschulden aus früheren Perioden im Sinne von Art. 59 Abs. 1 Bst. a MWSTV. Gemäss Art. 120 OR ist nur die Verrechnung fälliger Forderungen möglich. Der Begriff der Fälligkeit, welcher sich bei Mehrwertsteuerforderungen aus Art. 38 Abs. 1 MWSTV ergibt, darf nicht mit demjenigen der Rechtskraft verwechselt werden (E. 6).

- Anwendbarkeit neuer Verfahrensvorschriften. Bestätigung der Praxis der ESTV, gemäss Art. 68 MWSTG im Einspracheverfahren nur dann auf die Erhebung von Kosten zu verzichten, wenn ihr erster förmlicher Entscheid nach dem Inkrafttreten dieser Bestimmung gefällt worden ist (E. 7).

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Conditions de remboursement d'un excédent d'impôt préalable. Droit transitoire applicable aux frais de procédure.

- Les règles relatives au traitement d'un excédent d'impôt préalable ne violent pas les principes fondamentaux et supérieurs de la TVA (consid. 6).

- Compensation de l'impôt préalable déductible avec des dettes d'impôt résultant de périodes antérieures au sens de l'art. 59 al. 1 let. a OTVA. Selon l'art. 120 CO, la compensation ne peut concerner que des dettes exigibles. Il s'agit de ne pas confondre la notion d'exigibilité, qui se définit pour les créances TVA en vertu de l'art. 38 al. 1 OTVA, avec celle d'entrée en force (consid. 6).

- Applicabilité de nouvelles règles de procédure. Confirmation de la pratique de l'AFC renonçant selon l'art. 68 LTVA à prélever des frais dans le cadre de la procédure de réclamation uniquement lorsque sa première décision formelle est postérieure à l'entrée en vigueur de cette disposition (consid. 7).

Imposta sul valore aggiunto (IVA). Condizioni di rimborso di un'eccedenza di imposta precedente. Diritto transitorio applicabile alle spese di procedura.

- Le regole relative al trattamento di un'eccedenza di imposta precedente non violano i principi fondamentali e superiori dell'IVA (consid. 6).

- Compensazione dell'imposta precedente deducibile con debiti d'imposta risultanti da periodi anteriori ai sensi dell'art. 59 cpv. 1 lett. a OIVA. Secondo l'art. 120 CO, la compensazione può concernere solo debiti esigibili. Non si deve confondere la nozione di esigibilità, che per i crediti IVA è definita sulla base dell'art. 38 cpv. 1 OIVA, con la nozione di crescita in giudicato (consid. 6).

- Applicabilità delle nuove regole di procedura. Conferma della pratica dell'AFC che, secondo l'art. 68 LIVA, rinuncia a riscuotere spese nel quadro della procedura di reclamo unicamente quando la sua prima decisione formale è posteriore all'entrata in vigore di questa disposizione (consid. 7).

Résumé des faits:

L'Association X est une association de droit public qui a pour but l'épuration des eaux usées ménagères et industrielles des communes associées, la valorisation ou l'incinération des boues résiduelles ainsi que l'évacuation des eaux épurées. Elle a été immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) avec effet au 1er janvier 1995 en qualité d'assujettie volontaire au sens de l'art. 20 al. 1 let. a de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures).

En date du 27 avril 1999, l'Association fit l'objet d'un contrôle fiscal portant sur les périodes fiscales du 1er trimestre 1995 au 4e trimestre 1998. A cette occasion, l'AFC constata des erreurs d'imposition et établit un décompte complémentaire (DC) portant sur un montant d'impôt de Fr. 297'088.- plus intérêt moratoire dès le 30 août 1997.

Par courrier du 18 mai 1999, l'Association contesta le décompte susmentionné, indiquant qu'elle s'était fondée sur des renseignements fournis par l'AFC pour remplir ses décomptes de taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Elle requit de l'AFC une décision susceptible de recours.

Par décision du 3 mai 2000, l'AFC confirma le DC. En date du 30 mai 2000, l'Association déposa une réclamation, invoquant le principe de la bonne foi. Par décision sur réclamation du 5 juillet 2001, l'AFC confirma sa première décision. Elle estimait que le principe de la bonne foi ne pouvait pas s'appliquer en l'espèce.

Le 4 septembre 2001, l'Association (ci-après: la recourante) a interjeté un recours contre la décision sur réclamation de l'AFC devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou de céans). Elle conclut à l'annulation de la décision du 5 juillet 2001 et au maintien des décomptes TVA établis par ses soins pour la période du 1er trimestre 1995 au 4e trimestre 1997, ainsi qu'à l'annulation des frais de procédure pour l'ensemble des instances. Elle estime qu'elle était fondée à accorder crédit à un renseignement transmis oralement par l'AFC et qu'il ne ressort d'aucun document que seule une confirmation écrite était valable. Elle se réfère également au «principe d'amnistie qui prévalait à l'AFC pour l'introduction de la TVA» qui devrait être appliqué en l'occurrence. En outre, la recourante critique la pratique de l'AFC consistant à effectuer des compensations entre des montants d'impôt préalable qui devraient être remboursés et une créance contestée. Elle se réfère également à l'art. 68 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) pour réclamer le renoncement au prélèvement de frais de procédure.

Par réponse du 22 novembre 2001, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais, confirmant l'argumentation développée

dans la décision sur réclamation. Elle se réfère à l'art. 59 al. 1 OTVA pour justifier les compensations effectuées. Quant à l'art. 68 LTVA, elle estime qu'il n'est pas applicable en l'espèce.

Extrait des considérants:

1.-3. (...)

4., 5. (principe de la bonne foi, cf. JAAC 66.43)

6. Les dispositions constitutionnelles ne donnent pas de précisions sur la manière de procéder en présence d'un excédent d'impôt préalable. En édictant les dispositions y relatives, le Conseil fédéral se fondait dès lors directement sur la clause générale de délégation de l'art. 196 ch. 14 al. 1 1^e phrase de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), respectivement de l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de 1874 (aCst. [251]). La réglementation établie par l'OTVA prévoit que l'assujéti doit verser à l'AFC dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période de décompte l'impôt dû pour cette période moins l'impôt préalable réclamé (art. 38 al. 1 OTVA). Si un solde en faveur de l'assujéti ressort de la compensation entre l'impôt et l'impôt préalable selon le décompte, cet excédent d'impôt préalable lui est en principe remboursé dans les 60 jours qui suivent la remise du décompte (art. 39 al. 1 OTVA; cf. aussi le ch. 960 des Instructions 1997 à l'usage des assujétis TVA [ci-après: Instructions][252]). L'AFC peut cependant refuser le remboursement d'un excédent d'impôt préalable dans trois cas décrits plus précisément.

L'excédent n'est pas remboursé tout d'abord lorsqu'il résulte d'une correction de l'auto-taxation que le décompte contient des fautes (art. 39 al. 3 OTVA). Ensuite, l'AFC réserve le cas de la compensation de l'excédent d'impôt préalable avec les créances fiscales résultant de l'importation, même si celles-ci ne sont pas encore exigibles (art. 39 al. 2 OTVA). Finalement, un remboursement de l'excédent peut également être refusé lorsqu'il est affecté à la garantie de l'impôt selon l'art. 59 al. 1 OTVA, en sachant que, selon cette disposition, une compensation de l'excédent d'impôt préalable est possible aussi bien avec des dettes résultant de périodes antérieures qu'avec des dettes prévues seulement pour le futur.

Ces règles relatives au paiement, respectivement au traitement d'un excédent d'impôt préalable sont adéquates et rentrent sans autre dans le cadre de la compétence octroyée au Conseil fédéral par l'art. 196 ch. 14 al. 1 1^e phrase Cst., respectivement par l'art. 8 al. 1 disp. trans. aCst. l'habilitant à fixer des dispositions d'exécution (JAAC 64.82 consid. 3, traduit in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2000 II 334). En particulier, elles ne violent pas les principes fondamentaux et supérieurs de la TVA, tels que le principe de la généralité de l'impôt, le principe de la neutralité de l'impôt, le principe du transfert de l'impôt, le principe de l'imposition unique ou le principe du pays de destination (cf. l'arrêt du Tribunal fédéral du 29 juin 1999, en la cause R. [2A.186/1998 et 2A.187/1998], consid. 6a; cf. également TVA-Journal 4/98 p. 168 ss consid. 6a/aa et la décision non publiée de la Commission de recours du 22 octobre 1997, en la cause S. [SRK 1996-050], consid. 2c).

Il en découle que c'est à bon droit que l'AFC n'a pas procédé au remboursement de l'excédent d'impôt préalable, puisque l'on se trouve en l'espèce dans un cas d'application de l'art. 59 al. 1 let. a OTVA, qui dispose que lorsque le montant d'impôt préalable déductible excède l'impôt à payer, cette différence peut être compensée avec des dettes d'impôt résultant de périodes antérieures. Selon l'art. 120 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Droit des obligations [CO], RS 220), la compensation ne peut concerner que des dettes exigibles. Il s'agit de ne pas confondre la notion d'exigibilité avec celle d'entrée en force. En vertu de l'art. 38 al. 1 OTVA, les créances TVA en relation avec une période de décompte donnée sont exigibles dès le 61^e jour qui suit l'expiration de ladite période de décompte. En l'occurrence, les montants de TVA réclamés par l'AFC, qui se rapportent aux périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 4^e trimestre 1997, constituent une dette exigible, bien que non entrée en force.

7. Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à rejeter le recours formé par la recourante. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), les frais de procédure, par Fr. 5'000.-, comprenant l'émolument d'arrêt et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]).

b. La recourante réclame l'application de l'art. 68 al. 1 LTVA, qui prévoit que, lors d'une procédure de taxation ou de réclamation, il n'est, en règle générale, pas prélevé de frais.

aa. La réglementation transitoire est la suivante: Les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité (art. 93 al. 1 LTVA). Le nouveau droit s'applique aux opérations effectuées dès l'entrée en vigueur de la LTVA ainsi qu'aux importations de biens qui ne seront dédouanés qu'à partir de l'entrée en vigueur de la dite loi (art. 94 al. 1 LTVA). L'analyse du texte de ces dispositions transitoires montre qu'il n'est pas légal d'appliquer le nouveau droit pour déterminer les frais de procédure relatifs à des opérations réalisées sous l'empire de l'ancien droit (cf. décision non entrée en force et non publiée de la Commission de recours du 17 janvier 2003, en la cause P. [SRK 2002-013], consid. 5a).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les nouvelles règles de procédure s'appliquent dès leur entrée en vigueur à moins que la continuité du droit matériel ne soit ainsi mise en danger et qu'elles ne prévoient expressément une autre solution. Ceci est clair notamment lorsque le nouveau droit est plus favorable à l'administré (ATF 115 II 101, ATF 111 V 47; cf. Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, 2^e éd., Berne 1994, p. 171). Les dispositions transitoires de la LTVA n'excluent pas expressément l'application immédiate du nouveau droit procédural (contrairement à l'art. 81 PA). Il faut dès lors partir de l'idée qu'elles s'appliquent en principe immédiatement aux procédures intertemporelles.

bb. En l'espèce, l'AFC a rendu la première décision (3 mai 2000) sous l'empire de l'OTVA, alors que la décision sur réclamation a été notifiée (5 juillet 2001) après l'entrée en vigueur du nouveau droit. Il faut dès lors se demander si c'est la date de la première décision ou celle de la décision sur réclamation qui détermine l'applicabilité de l'art. 68 LTVA. L'AFC ne viole pas le droit fédéral en se basant sur la date de sa première décision pour déterminer le droit de procédure applicable dans le cadre de litiges intertemporels. En vertu du principe selon lequel les nouvelles règles de procédure s'appliquent immédiatement, l'AFC applique déjà l'art. 68 LTVA aux décisions prises après le 1^{er} janvier 2001 dans des procédures relatives à des périodes fiscales antérieures au 1^{er} janvier 2001. En conséquence, elle tranche ces cas à la lumière des anciennes dispositions matérielles, mais (immédiatement) selon les nouvelles dispositions procédurales. Il n'est pas nécessaire que l'AFC aille plus loin. En effet, sa pratique rejoint les dispositions transitoires, selon lesquelles seuls les faits et rapports juridiques ayant pris naissance après

l'entrée en vigueur du nouveau droit doivent être tranchés en fonction du nouveau droit (art. 93 al. 1 LTVA a contrario). Etant donné que, par la première décision, l'AFC instaure une «relation décisionnelle» avec l'assujetti, il se justifie dès lors d'appliquer les anciennes règles de procédure à cette relation juridique, antérieure au 1er janvier 2001 (cf. à ce propos, décisions non publiées de la Commission de recours du 7 février 2003, en la cause M. [SRK 2002-019], consid. 4 et du 17 janvier 2003, précitée, consid. 5b).

En conséquence, il n'y a pas de raison de ne pas confirmer les frais de procédure perçus par l'AFC en relation avec sa première décision et sa décision sur réclamation.

[251] Peut être consultée sur le site Internet de l'Office fédéral de la justice à l'adresse http://www.ofj.admin.ch/etc/media/lib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0007.File.tmp/bv-alt-f.pdf

[252] Les imprimés concernant l'ancienne OTVA de 1994 sont disponibles auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, ou par fax 031 325 72 80.

Dokumente der SRK