

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 16 juillet 2003 en la cause X. SA [CRC 2001-202])

Mehrwertsteuer (MWST). Abrechnungsart. Geschäftsbücher. Grundsatz des Schutzes von Treu und Glauben.

- Bei Abrechnung nach den vereinbarten Entgelten muss der Mehrwertsteuerpflichtige unter anderem seine Buchhaltung nach dem Zahlungsverkehr einrichten (E. 3a und b).

- Bestätigung der Praxis der ESTV, die die Erteilung der Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten von der Art der Führung der Geschäftsbücher durch den Mehrwertsteuerpflichtigen abhängig macht. Aus diesen Überlegungen ergibt sich, dass der Bundesrat - wenn er sich auf den Ausdruck «sofern es für den Steuerpflichtigen aus Gründen seines Rechnungswesens einfacher ist» beruft - nichts anderes im Sinne hatte als eine Buchhaltung nach dem Zahlungsverkehr. Die ESTV ist bei Nichtbeachtung dieser Bedingungen berechtigt, die Rückkehr zur gesetzlichen Abrechnungsart anzuordnen, dies sogar rückwirkend (E. 3c und d).

- Im Bereich der Mehrwertsteuer besteht deshalb keine Informationspflicht, weil der Steuerpflichtige infolge des Selbstveranlagungsprinzips eine besondere Kenntnis seiner gesetzlichen Pflichten aufweisen muss (E. 5b und c)

- Vorliegend erklärt die Beschwerdeführerin, sie habe sich auf eine falsche Auskunft gestützt, aber sie behauptet nicht, dass sie diese Informationen von der ESTV erhalten hätte. Der Grundsatz des Schutzes von Treu und Glauben kann folglich nicht angewendet werden. Das Argument, wonach die ESTV die von der Beschwerdeführerin eingereichten Abrechnungen hätte zurückweisen müssen, ist ebenfalls nicht stichhaltig (E. 5c).

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Mode de décompte. Tenue des livres comptables. Principe de la protection de la bonne foi.

- En cas de décompte établi selon les contre-prestations reçues, l'assujetti doit établir entre autres sa comptabilité selon les mouvements financiers (consid. 3a et b).

- Confirmation de la pratique de l'AFC qui fait dépendre l'autorisation de décompter selon les contre-prestations reçues du type de comptabilité choisie par le contribuable. Il ressort de ces considérations que le Conseil fédéral, en recourant au critère «dans la mesure où cela simplifie [le] système comptable [de l'assujetti]», n'avait à l'esprit que la comptabilité établie selon le trafic des paiements. L'AFC est en droit, en cas d'inobservation des conditions, d'exiger le retour, même rétroactivement, au système de décompte légal (consid. 3c et d).

- L'administration n'a pas failli à son devoir d'information légal, inexistant en matière de TVA dès lors que le contribuable, soumis au principe de l'auto-taxation, doit faire preuve d'une connaissance particulière de ses obligations légales (consid. 5b et c).

- La recourante déclare s'être fondée sur une interprétation erronée mais ne soutient pas que ces informations lui avaient été transmises par l'AFC. Le principe de la protection de la bonne foi ne s'applique dès lors pas en l'espèce. Par ailleurs, l'argument selon lequel l'AFC aurait dû refuser les décomptes remis par la recourante n'est pas pertinent non plus (consid. 5c).

Imposta sul valore aggiunto (IVA). Modo di calcolo. Tenuta dei libri contabili. Principio della protezione della buona fede.

- In caso di calcolo secondo le controprestazioni ricevute, il contribuente deve, fra l'altro, effettuare la sua contabilità secondo i movimenti finanziari (consid. 3a e b).

- Conferma della prassi dell'AFC, secondo cui l'autorizzazione di calcolare secondo le controprestazioni ricevute dipende dal tipo di contabilità scelta dal contribuente. Emerge da questa considerazione che il Consiglio federale, ricorrendo al criterio «nella misura in cui questo semplifica [il] sistema contabile [del contribuente]», intendeva unicamente la contabilità effettuata secondo il traffico dei pagamenti. L'AFC, in caso di mancata osservanza delle condizioni, ha il diritto di esigere il ritorno, anche retroattivo, al sistema di calcolo legale (consid. 3c e d).

- L'amministrazione non ha violato il suo dovere d'informazione legale, inesistente in materia di IVA, visto che il contribuente, che soggiace al principio dell'auto-tassazione, deve avere una conoscenza particolare dei propri obblighi legali (consid. 5b e c).

- La ricorrente dichiara di essersi basata su un'interpretazione sbagliata, ma non sostiene che queste informazioni le erano state fornite dall'AFC. Nella fattispecie, non è quindi applicabile il principio della protezione della buona fede. Del resto, non è nemmeno pertinente l'argomento secondo cui l'AFC avrebbe dovuto rifiutare i calcoli consegnati dalla ricorrente (consid. 5c).

Résumé des faits:

A. X. SA est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1er janvier 1995 en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). Son activité consiste en particulier à tenir des comptabilités, à réaliser des révisions et à fournir des prestations de services à des sociétés «offshores».

B. Après en avoir fait la demande écrite le 12 décembre 1994, X. SA reçut le 16 janvier 1995 l'autorisation écrite d'établir ses décomptes selon les contre-prestations reçues. Le formulaire de demande qu'elle signa était établi par l'AFC et énumérait les conditions à respecter pour bénéficier de ce mode de décompte.

C. Le 30 octobre 1998, l'AFC procéda à un contrôle fiscal de X. SA portant sur les périodes fiscales du 1er trimestre 1995 au 2e trimestre 1998 (1er janvier 1995 au 30 juin 1998). A cette occasion, elle constata notamment que X. SA tenait sa comptabilité en intégrant les débiteurs, c'est-à-dire sur la base de la facturation et non des encaissements. Pour cette raison, l'AFC retira à X. SA l'autorisation de décompter selon les contre-prestations reçues, avec effet rétroactif au 1er janvier 1995, et lui enjoignit de décompter selon le mode légal à partir du 3e trimestre 1998. Au total, le décompte complémentaire (n° 29455) établi par l'AFC après ledit contrôle s'éleva à Fr. 12'418.-.

D. En date du 4 novembre 1998, X. SA contesta le point 1 du décompte susmentionné, relatif au mode de décompte portant sur

un montant de Fr. 6'226.-; elle admit les autres points du décompte. Elle estimait que les conditions imposées par l'AFC n'étaient pas conformes à l'art. 35 al. 4 OTVA, qui ne mentionnait aucune restriction. En particulier, elle considérait que la condition (figurant sur le formulaire de demande d'autorisation qu'elle avait signé) selon laquelle «La comptabilité sera tenue d'après les mouvements financiers [aussi bien ce qui concerne les dépenses que les recettes]» signifiait que si la comptabilité débiteurs mais non la comptabilité fournisseurs était intégrée dans la comptabilité générale, il restait possible de décompter selon le système des contre-prestations reçues. En outre, elle déclara être décidée à continuer d'établir ses décomptes selon le système des contre-prestations reçues; pour éviter les quiproquos, à partir du 1er janvier 1999, la comptabilité débiteurs ne serait plus intégrée à la comptabilité générale, ajouta-t-elle.

E. Par décision du 29 novembre 2000, l'AFC considéra qu'un montant de Fr. 6'053.- lui était encore dû, en raison du passage «obligatoire» du mode de décompte selon le système des contre-prestations reçues au mode de décompte selon le système des contre-prestations convenues. Elle estima que sa pratique (confirmée par la jurisprudence) consistant à réserver le décompte selon le système des contre-prestations reçues aux assujettis tenant leur comptabilité selon le trafic des paiements était équitable et conforme aux exigences constitutionnelles. En l'occurrence, la comptabilité débiteurs permettait à X. SA de faire le report dans la comptabilité principale et de déterminer la TVA en suivant les factures émises; la solution choisie (contre-prestations reçues) ne simplifiait donc pas la comptabilité. En outre, peu importait que la comptabilité débiteurs ne soit plus intégrée dans la comptabilité générale. Finalement, l'AFC rappela à X. SA qu'elle devait décompter selon les contre-prestations convenues tant qu'elle n'était pas au bénéfice d'une nouvelle autorisation.

F. Le 18 décembre 2000, X. SA déposa une réclamation contre la décision précitée, reprenant la motivation déjà évoquée. Au surplus, elle estimait, d'une part, que les indications fournies par l'AFC n'avaient pas été suffisamment claires et, d'autre part, qu'on ne pouvait lui opposer une jurisprudence postérieure au contrôle du 30 octobre 1998. Elle assurait aussi l'AFC du fait que la comptabilité était tenue selon les mouvements financiers uniquement et donnait divers détails sur sa comptabilité 1999-2000. Par courrier du 2 novembre 2001, l'AFC répondit à X. SA que, malgré les modifications, sa comptabilité lui permettait de déterminer la TVA selon les factures émises et qu'elle avait l'obligation d'établir ses décomptes selon les contre-prestations convenues.

G. Par décision sur réclamation du 2 novembre 2001, l'AFC confirma le décompte complémentaire n° 2455 (recte: 29455) et l'avis de crédit n° 73755 ainsi que l'obligation de décompter selon le mode des contre-prestations convenues dès le 1er janvier 1995, reprenant la motivation évoquée dans sa première décision. Au surplus, elle estima que la réclamante ne pouvait pas se prévaloir du principe de la bonne foi.

H. En date du 30 novembre 2001, X. SA (recourante) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC), concluant à ce qu'il soit donné droit à sa demande d'être taxée sur la base des contre-prestations reçues dès le 1er janvier 1995 et à ce que la reprise de TVA de Fr. 6'226.- soit annulée. Aux motifs précédemment évoqués, elle a ajouté qu'elle considérait que l'AFC aurait dû refuser ses décomptes si ceux-ci étaient erronés. Elle a en outre justifié son système comptable en se référant aux exigences s'appliquant en matière d'impôts cantonaux et d'impôt fédéral direct. Finalement, elle a fait grief à la pratique de l'AFC de défavoriser les entreprises fournissant des services.

I. Par courrier du 1er février 2002, l'AFC a renoncé à déposer une réponse et a renvoyé à l'argumentation développée dans la décision sur réclamation.

Extraits des considérants:

1.a. Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874 (aCst.[59]), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (arrêt du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, 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 validité. En l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération, si bien que l'OTVA demeure applicable.

b. Aux termes de l'art. 53 OTVA en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la CRC dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 2 novembre 2001, a été notifiée à la recourante au plus tôt le 3 novembre 2001. Le recours a été adressé à la CRC le 30 novembre 2001. Le recours est ainsi intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il s'impose donc d'entrer en matière.

c. Il convient de noter que ne constituent l'objet de ce litige que les périodes fiscales du 1er trimestre 1995 au 2e trimestre 1998. Dès lors, les remarques de la recourante et les réponses de l'AFC relatives à des périodes de décompte postérieures ne seront pas examinées par la CRC.

2.a. L'OTVA constitue une ordonnance indépendante, reposant directement sur la Constitution fédérale. Fondée sur l'art. 196 ch. 14 al. 1 Cst. (cf. art. 8 al. 1 disp. trans. aCst.), elle représente un droit légal de substitution jusqu'à ce que le législateur ordinaire ait transcrit le droit de la TVA dans une loi fédérale. En principe, les ordonnances indépendantes du Conseil fédéral doivent être contrôlées et il doit être vérifié si elles sont en harmonie avec les principes correspondants contenus dans la norme constitutionnelle qui les fonde. S'agissant de l'ordonnance TVA, il faut donc examiner si le Conseil fédéral respecte les principes contenus aux art. 130 et 196 ch. 14 al. 1 Cst. (cf. art. 41ter al. 1 et 3 aCst. et art. 8 disp. trans. aCst.) et s'il s'en tient à l'objet, au but et à l'étendue de la compétence qui lui a été conférée. Au surplus, il s'impose de rechercher si l'ordonnance citée n'entre pas en conflit avec d'autres dispositions constitutionnelles, en particulier les droits fondamentaux, pour autant bien sûr que la norme de délégation constitutionnelle ne prévoit pas elle-même de telles dérogations ou ne les prenne sciemment en compte (ATF 123 II 22 consid. 3, traduit dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997, 2e partie, p. 541; ATF 123 II 298 consid. 3 [RDAF 1997, 2e partie, p. 748]).

b. Conformément à l'art. 130 al. 1 Cst. (cf. art. 41ter al. 1 let. a aCst.), la Confédération peut percevoir un impôt sur le chiffre d'affaires (taxe sur la valeur ajoutée). Ce dernier peut être prélevé sous la forme d'un impôt sur le chiffre d'affaires avec déduction

de l'impôt préalable grevant les livraisons, les prestations de services, ainsi que les importations (art. 130 al. 1 Cst., respectivement art. 41ter al. 3 aCst.). L'impôt suisse sur le chiffre d'affaires est conçu selon le modèle d'un impôt général sur la consommation (ATF 123 II 301 consid. 5a [RDAF 1997, 2e partie, p. 750]; Daniel Riedo, *Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht*, Berne 1999, notamment ch. 3.2, p. 13; Markus Reich, *Grundzüge der Mehrwertsteuerordnung in der Schweiz und in der EU*, dans *L'expert-comptable suisse* 1995, p. 329 ss.). Un tel impôt a pour but d'imposer la consommation de biens et de prestations de services d'une manière étendue. Cependant, pour des raisons pratiques, les consommateurs eux-mêmes ne sont pas directement frappés de l'impôt, le fisc s'adressant aux opérateurs qui fournissent les opérations imposables. Ces derniers déduisent l'impôt inclus dans le prix fixé par leurs fournisseurs et transfèrent l'impôt dû dans celui de leurs opérations jusqu'au consommateur final, qui supporte la charge fiscale définitive. Eu égard à son caractère d'impôt général sur la consommation, l'impôt suisse sur le chiffre d'affaires obéit à des principes fondamentaux et supérieurs au nombre desquels figurent notamment les principes du consommateur final et du transfert de l'impôt, le principe de la neutralité, celui de l'imposition unique (rejet de la double imposition et de la non-imposition), ainsi que, par exemple, le principe du pays de destination (cf. Reich, op. cit., p. 330; Alois Camenzind / Niklaus Honauer, *Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux*, ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 22). D'après la jurisprudence de la CRC, ces principes supérieurs dérivent de l'art. 130 al. 1 Cst. (cf. art. 41ter aCst.) et l'examen de leur respect fait partie du contrôle constitutionnel incombant au juge (pour les détails, voir les considérants types de plusieurs décisions de la CRC publiés dans TVA/MWST/VAT-Journal 2/96, p. 50 ss.; voir aussi ATF 123 II 301 consid. 5 [RDAF 1997, 2e partie, p. 750]). En outre, vu le caractère européen indiscutable du système de la TVA suisse, le respect de l'art. 130 al. 1 Cst. (cf. art. 41ter aCst.) suppose aussi, pour l'interprétation des dispositions applicables, la prise en compte des grandes orientations de la sixième directive des communautés européennes (directive du Conseil 77/388/CEE [sixième directive] du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, Journal officiel des Communautés européennes [JOCE] L 145 p. 1 - Rectificatif: JOCE L 149 p. 26; voir surtout, parmi d'autres, TVA/MWST/VAT-Journal 2/96, p. 52 s.; voir également ATF 124 II 203 consid. 6a [RDAF 1998, 2e partie, p. 398]).

c. Cela dit, le juge ne doit pas, par le biais d'une vision qui lui est propre, restreindre la marge d'appréciation concédée au législateur par l'art. 196 ch. 14 al. 1 Cst. (cf. art. 8 disp. trans. aCst.). Il ne peut que se limiter à l'examen de la constitutionnalité de la réglementation remise en question et ne peut corriger une solution adoptée par le Conseil fédéral, si cette dernière s'inscrit dans les limites de son pouvoir d'appréciation et respecte les principes du droit de la TVA contenus dans la Constitution fédérale, ainsi que les autres droits constitutionnels. Il ne peut intervenir que lorsque la compétence attribuée a été outrepassée, raison pour laquelle l'étendue de cette compétence doit, au besoin, être déterminée (ATF 125 II 480 consid. 2 non publié, mais traduit à la RDAF 2000, 2e partie, p. 73, ATF 125 II 331 consid. 3a [RDAF 1999, 2e partie, p. 488], ATF 123 II 299 consid. 3a [RDAF 1997, 2e partie, p. 748]).

d. Enfin, il importe de rappeler que la CRC examine librement la conformité des dispositions d'exécution prises par le Département fédéral des finances sur la base de l'OTVA, de même que l'interprétation qui en est faite par l'AFC au travers de ses diverses instructions, brochures et notices. Dans cette analyse, le tribunal s'inspire logiquement des mêmes principes que ceux qui le guident lors de son contrôle de la constitutionnalité précité (ATF 123 II 30 consid. 7 in initio [RDAF 1997, 2e partie, p. 549]; ATF 123 II 299 consid. 3b [RDAF 1997, 2e partie, p. 748]).

3.a. L'art. 196 ch. 14 al. 1 Cst. (cf. art. 8 al. 1 disp. trans. aCst.) charge le Conseil fédéral, en dérogation à l'art. 130 Cst. (cf. art. 41ter al. 6 aCst.), d'édicter des dispositions d'exécution s'appliquant jusqu'à l'entrée en vigueur d'une loi sur la taxe sur la valeur ajoutée. L'art. 196 ch. 14 al. 1 Cst. (cf. art. 8 al. 2 disp. trans. aCst.) détermine les principes applicables. Il est notamment prévu que la période de décompte de l'impôt et de l'impôt préalable déductible s'étend, en règle générale, au trimestre civil (art. 196 ch. 14 al. 1 let. i Cst.). Le Constituant n'ayant pas jugé nécessaire de réglementer plus en détail le mode de calcul de l'impôt, il en découle que les dispositions d'exécution y relatives reposent directement sur l'art. 196 ch. 14 al. 1 Cst. (cf. art. 8 al. 1 disp. trans. aCst.). En l'absence d'autres indications constitutionnelles, la marge de manoeuvre du Conseil fédéral est très large en ce qui concerne la réglementation de détail du mode de décompte (cf. décision non publiée de la CRC du 11 juillet 1996, en la cause T. AG [SRK 1995-023], consid. 4b). Le Conseil fédéral a fait usage de cette compétence en prescrivant, comme règle de base, que le décompte devait être établi selon les contre-prestations convenues (art. 35 al. 1 OTVA; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 266; Stephan Kuhn / Peter Spinnler, *Mehrwertsteuer*, Muri/Bern 1994, p. 178). La règle générale du décompte selon les contre-prestations convenues résulte de la systématique légale de la déduction de l'impôt préalable ainsi que des dispositions sur la naissance de la créance fiscale. Etant donné que l'assujéti peut déduire l'impôt transféré par les autres assujettis déjà à la fin de la période de décompte au cours de laquelle il a reçu la facture (art. 29 al. 6 let. a OTVA), sans obligation d'avoir préalablement payé celle-ci, il est logique que la créance fiscale (art. 34 let. a ch. 1 OTVA) respectivement le décompte de l'impôt soient également liés au moment de la facturation (cf. Commentaire du Département fédéral des finances concernant l'OTVA [Commentaire DFF] p. 36 s ad art. 35 al. 1; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 266). La CRC a déjà eu l'occasion de confirmer cette règle générale (pour une motivation détaillée, décision du 22 octobre 1996 in JAAC 61.65 consid. 6; cf. en outre décisions du 25 mars 2003 en la cause T. [SRK 2001-149], consid. 3a, du 4 mars 2002, in JAAC 66.58 consid. 3a et du 12 juin 2002, en la cause R.S. AG [SRK 2001-139], consid. 3a et R. AG [SRK 2001-140], consid. 3a). En l'absence de dispositions constitutionnelles divergentes, le juge est dès lors lié.

b. C'est tout d'abord par la formulation de l'art. 35 al. 1 OTVA, en vertu duquel l'assujéti doit «en principe» décompter selon les contre-prestations convenues, que le Conseil fédéral annonce clairement qu'il entend autoriser des exceptions. Il n'est pas contestable qu'il y est autorisé en raison de la très large marge de manoeuvre qui est la sienne en matière de mode de décompte. Le juge est dès lors aussi lié lorsque le Conseil fédéral prévoit dans sa réglementation des exceptions, à savoir la possibilité de calculer selon les contre-prestations reçues (cf. art. 35 al. 4 OTVA), et qu'il délègue à l'AFC la compétence de fixer les conditions de cette réglementation exceptionnelle. C'est en effet aux spécialistes de l'administration disposant de connaissances techniques spécifiques qu'il faut laisser le soin d'établir les réglementations de détail adéquates. Il n'est pas souhaitable que l'OTVA soit surchargée par des réglementations techniques de détail relatives au calcul de l'impôt. Sur la base d'une très large marge de manoeuvre ainsi qu'en raison du fait qu'il a fait du décompte selon les contre-prestations convenues la règle générale, le Conseil fédéral était en outre habilité à concevoir la norme de délégation de l'art. 35 al. 4 OTVA comme une disposition potestative. La délégation ne signifie toutefois pas que l'AFC pourrait, en vertu du pouvoir d'appréciation dont elle dispose, accorder ou refuser les autorisations selon son bon plaisir. Elle est au contraire liée par le droit fédéral de rang supérieur, en particulier par les droits constitutionnels. Par ailleurs, le Conseil fédéral, en tant qu'auteur de l'ordonnance, a lui-même fixé le cadre des autorisations, en disposant que le décompte selon les contre-prestations reçues doit, d'une part, représenter une simplification pour l'assujéti en raison de son système comptable et, d'autre part, ne doit pas

favoriser ni désavantager celui-ci (art. 35 al. 4 OTVA). C'est ainsi conformément au droit que l'AFC est chargée de fixer les conditions de cette autorisation exceptionnelle. L'administration a fait usage de cette compétence et pose comme condition à l'octroi d'une autorisation de décompte selon les contre-prestations reçues entre autres que l'assujetti établisse sa comptabilité selon les mouvements financiers - aussi bien du côté créanciers que du côté débiteurs (Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA [Instructions 1997], note marg. 955; formulaire «TVA, Mode de décompte», verso ch. 1; décisions de la CRC du 25 mars 2003 en la cause T. [SRK 2001-149], consid. 3, du 20 juillet 2000, in JAAC 65.22 consid. 3b et du 24 juin 1999, in JAAC 64.11 consid. 3c, avec les références; cf. sur l'ensemble décision du 4 mars 2002, in JAAC 66.58 consid. 3a/bb, avec les références).

c. Selon l'art. 47 al. 1 OTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables régulièrement et de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre. L'AFC peut édicter des prescriptions spéciales à ce sujet. L'assujetti doit être attentif au fait que le suivi des opérations commerciales, à partir de la pièce justificative jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité (et vice-versa), doit pouvoir être garanti sans perte de temps importante (art. 47 al. 1 OTVA en relation avec le ch. 882 des Instructions 1997, respectivement la brochure TVA Organisation comptable, p. 11; voir notamment décisions de la CRC, du 15 octobre 1999, in JAAC 64.47 consid. 3a, du 15 mars 1999, in JAAC 63.94, consid. 4a, du 25 septembre 1998, in TVA/MWST/VAT-Journal 4/98, p. 168 consid. 6a, et du 10 juin 1998, in JAAC 63.25 consid. 3d/bb).

Il est clair que l'établissement du décompte et son contrôle occasionnent un travail et une perte de temps moindres, lorsque l'enregistrement comptable des opérations commerciales et leur inscription dans le décompte TVA interviennent de manière «synchrone», c'est-à-dire lorsqu'aussi bien la comptabilité que les décomptes sont établis soit sur la base des factures, soit sur la base du trafic des paiements. Dès que les opérations commerciales ne sont pas enregistrées dans la comptabilité au cours de la même période fiscale que celle durant laquelle elles sont déclarées dans le décompte TVA, ce n'est que grâce à un travail et du temps supplémentaires qu'elles peuvent être suivies depuis les pièces comptables jusqu'au décompte de TVA et vice-versa. Cela serait notamment le cas pour l'assujetti qui tiendrait sa comptabilité sur la base des factures, mais qui établirait en même temps ses décomptes selon les contre-prestations reçues. La condition posée à l'art. 35 al. 4 OTVA selon laquelle l'autorisation peut être donnée «dans la mesure où cela simplifie [le] système comptable [de l'assujetti]» doit être jugée en premier lieu en fonction de la méthode de comptabilité choisie par le contribuable. Il faut dès lors confirmer la pratique de l'AFC qui fait dépendre l'autorisation de décompter selon les contre-prestations reçues du type de comptabilité choisie par le contribuable. Il ressort de ces considérations que le Conseil fédéral, en recourant au critère «dans la mesure où cela simplifie [le] système comptable [de l'assujetti]», n'avait à l'esprit que la comptabilité établie selon le trafic des paiements (cf. décisions du 25 mars 2003 en la cause T. [SRK 2001-149], consid. 3, du 4 mars 2002, in JAAC 66.58 consid. 3a/cc, et les références citées et du 10 juin 1998, in JAAC 63.25 consid. 3).

d. La pratique de l'AFC consistant à limiter l'autorisation de décompter selon les contre-prestations reçues aux assujettis qui tiennent une comptabilité selon le trafic des paiements est justifiée, appropriée, praticable et conforme au principe de l'égalité de traitement (art. 8 Cst. respectivement art. 4 aCst.). Vu le caractère exceptionnel du mode de décompte en cause et la nature potestative de l'art. 35 al. 4 OTVA, d'où le large pouvoir d'appréciation qui en découle, l'AFC n'est pas tenue d'accorder le droit d'établir les décomptes selon les contre-prestations reçues à chaque assujetti à qui ce système offrirait une simplification minime. Il est admissible qu'elle limite les autorisations aux cas dans lesquels les plus grandes simplifications sont obtenues, c'est-à-dire ceux où l'assujetti tient sa comptabilité selon les mouvements financiers. Il n'y a pas de violation du principe de l'égalité de traitement dans la mesure où tous les assujettis qui veulent obtenir une autorisation de décompter selon les contre-prestations reçues doivent établir une comptabilité basée sur le trafic des paiements (décision du 10 juin 1998, in JAAC 63.25 consid. 3; cf. sur l'ensemble décision du 4 mars 2002, in JAAC 66.58 consid. 3a/dd, et les références citées). A cet égard, contrairement à ce que soutient la recourante, la réglementation de l'AFC ne crée aucune inégalité de traitement entre les assujettis prestataires de services et ceux qui livrent des biens.

Dans le contexte des décisions susmentionnées, la jurisprudence a aussi eu l'occasion de confirmer, même si ce n'est que de manière implicite, le fait que l'AFC est en droit, en cas d'observation des conditions, d'exiger le retour - même rétroactivement - au système de décompte légal. On notera par ailleurs que cette mise en garde figure sur la demande d'autorisation signée par l'assujetti souhaitant décompter selon les contre-prestations reçues.

4. En l'espèce, durant la période litigieuse (1er janvier 1995-30 juin 1998), la recourante ne tenait pas sa comptabilité selon le trafic des paiements. Si elle était autorisée à décompter selon les contre-prestations reçues, l'enregistrement comptable des opérations commerciales et leur inscription dans le décompte TVA n'interviendraient pas de manière «synchrone» pour cette période, de telle manière qu'il ne serait plus garanti que les opérations commerciales puissent être suivies, à partir de la pièce justificative jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité (et vice-versa), sans perte de temps importante. En vertu des considérations qui précèdent, il est dès lors normal que l'autorisation de décompter selon les contre-prestations reçues de la recourante ait été révoquée rétroactivement et qu'elle soit soumise à l'obligation de décompter selon les contre-prestations convenues.

La recourante soutient que la formule «la comptabilité sera tenue d'après les mouvements financiers (aussi bien ce qui concerne les dépenses que les recettes)» signifie que si la comptabilité débiteurs mais pas la comptabilité fournisseurs est intégrée dans la comptabilité générale, il reste possible de décompter selon le système des contre-prestations reçues. L'interprétation faite par la recourante ne résiste clairement pas aux principes de la logique formelle et est manifestement erronée; il est évident qu'il s'agit d'une double condition, s'appliquant aussi bien aux dépenses qu'aux recettes. La recourante ne peut donc pas de prévaloir d'une imprécision des instructions de l'AFC.

Quant à la jurisprudence évoquée par les parties et confirmant la position de l'AFC, elle ne fait que confirmer la justesse d'une pratique existante, mais n'a pas entraîné de modification, ni même de précision d'une pratique antérieure. L'objection de la recourante selon laquelle on ne peut lui imputer une telle jurisprudence est donc hors propos.

La recourante se réfère en outre aux prescriptions du droit fiscal cantonal et de l'impôt fédéral direct, qui contrediraient d'une certaine manière les exigences de l'AFC. Sans entrer en matière sur le fond de cette affirmation, il convient de garder à l'esprit que les concepts de l'OTVA s'interprètent en principe de manière autonome. Ce n'est que lorsque la notion en cause n'est pas exclusivement fiscale que d'autres lois fédérales et cantonales peuvent parfois servir comme moyen auxiliaire d'interprétation (Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 70 p. 227 consid. 6a, vol. 69 p. 809 consid. 4, vol. 69 p. 663 consid. 6b; décisions de la CRC du 15 août 2000, in JAAC 65.21 consid. 4d et du 7 février 2001, in JAAC 65.83 consid. 5b/bb). Au surplus, il est admis que les impôts directs et indirects ne sont pas du même genre et que, même si on ne saurait généraliser, il n'est pas incohérent que des réglementations connexes soit ainsi différentes (ATF 123 II 295; RDAF 2001, 2e partie, p. 56 consid. 3b). Enfin, il y a lieu

de rappeler que les décisions des autorités fiscales cantonales ne peuvent en aucun cas avoir une quelconque portée en matière de TVA (Archives 68 p. 660 consid. 3e, 42 p. 407 consid. 2b, 35 p. 478 consid. 2; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 4 septembre 2002, en la cause W. [2A.222/2002], consid. 3.4; décision non publiée de la CRC du 29 mai 2000, en la cause H. [SRK 1999-134], consid. 4c/cc). Dès lors, en l'espèce, l'AFC, en vertu du pouvoir réglementaire qui lui a été délégué par le Conseil fédéral, était habilitée à prévoir des exigences particulières au droit de la TVA comme condition d'autorisation à décompter selon le système des contre-prestations reçues. Ce pouvoir réglementaire en matière de règles comptables propre au domaine de la TVA est encore renforcé par l'art. 47 OTVA.

5.a. Le principe de la protection de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), est un principe général du droit valable également en droit public, découlant à ce titre directement de l'art. 9 Cst. (Auer / Malinverni / Hottelier, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, Berne 2000 ch. 1115 ss.; Ulrich Häfelin / Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4e éd., Zurich 2002, n° 623 ss., spéc. 668 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 données 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 (ATF 122 V 409 consid. 3a/bb, ATF 121 II 479 consid. 2c, ATF 119 V 307 consid. 3a et les réf. citées; Archives vol. 70 p. 168 consid. 4a, vol. 65 p. 69 consid. 5a; Revue fiscale 1999 p. 125 consid. 8b; RDAF 2000, 2e partie, p. 303 consid. 4a). 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:

1. l'administration a agi dans une situation individuelle et concrète, vis-à-vis d'une personne déterminée;
2. l'autorité qui a agi était compétente ou censée l'être;
3. 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;
4. ladite assurance ou promesse a incité l'administré concerné à prendre des mesures dont la modification lui serait préjudiciable;
5. 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. Selon certains auteurs, 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 CRC du 3 février 2000, confirmée par le Tribunal fédéral, en la cause B. [SRK 1999-034], consid. 7b; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 28, 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, 2e éd., Bâle et Francfort-sur-le-Main 2002, p. 41; 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 le Tribunal de céans et qui répond au souci de la rationalité de la perception (art. 37 OTVA; cf. les décisions de la CRC, in JAAC 64.81 consid. 6a, JAAC 63.80 consid. 2a, JAAC 63.27 consid. 3a, JAAC 63.26 consid. 3a). 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, vol. I, 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, op. cit., 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; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 167).

c. En l'espèce, la recourante déclare s'être fondée sur une interprétation erronée. Elle ne soutient toutefois pas que ces informations lui avaient été transmises par l'AFC. Les principes évoqués ci-dessus ne s'appliquent dès lors pas en l'espèce.

Au vu des considérations précédentes, on ne peut pas non plus soutenir que l'administration a failli à un devoir d'information légal. Le grief y relatif de la recourante ne peut donc pas être retenu. Il paraît au surplus raisonnable d'exiger d'une société active dans le domaine fiduciaire qu'elle prête une attention particulière aux obligations comptables la concernant.

Finalement, l'argument selon lequel l'AFC aurait dû refuser les décomptes remis par la recourante n'est pas pertinent non plus. Vu le nombre d'assujettis à la TVA, il est clair que l'AFC ne peut procéder à la vérification de l'ensemble des décomptes trimestriels reçus. L'AFC procède à des contrôles ponctuels auprès des assujettis. En l'occurrence, c'est à l'occasion de l'un de ces contrôles que l'AFC s'est rendue compte que la situation de fait ne permettait pas à la recourante de décompter selon la méthode des contre-prestations reçues. Elle a immédiatement procédé à la révocation de l'autorisation accordée et n'a certainement pas laissé croire à la recourante que sa manière de procéder était exacte.

6. (...)

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