

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 8 octobre 2003 en la cause X. SA [CRC 2001-128])

Mehrwertsteuer. Rückwirkender Eintrag in das Register der Steuerpflichtigen. Selbstveranlagung. Grundsatz von Treu und Glauben.

- Hat sich ein steuerpflichtiges Unternehmen zu Unrecht nicht selber angemeldet, wird es rückwirkend eingetragen. Gemäss dem Selbstveranlagungsprinzip ist allein der Steuerpflichtige verantwortlich für eine vollständige und ordnungsgemässe Umsatzdeklaration sowie für die korrekte Ermittlung des Vorsteuerabzugs (E. 3b/aa).

- Die Frage der Überwälzung der Mehrwertsteuer im Rahmen einer rückwirkenden Eintragung ist privatrechtlicher Art. Jedenfalls führt die Unmöglichkeit der Steuerüberwälzung auf die Abnehmer im Falle einer Nachforderung der Eidgenössischen Steuerverwaltung nicht zu einer Steuerbefreiung. Es besteht kein verfassungsmässiger Anspruch auf Steuerüberwälzung (E. 3b/bb).

- Die Verwaltung trifft keine grundsätzliche Informationspflicht. (E. 4). Hat die Verwaltung keine Kenntnis über die vollständigen mehrwertsteuerrelevanten Verhältnisse des betroffenen Unternehmens, kann sie deren möglichen Irrtum nicht erkennen, weshalb ihr nicht der Vorwurf falscher Auskünfte gemacht werden kann. Es liegt am Steuerpflichtigen, aus den erhaltenen Informationen Nutzen zu ziehen und sie auf seine eigenen Verhältnisse anzuwenden (E. 5b).

Taxe sur la valeur ajoutée. Inscription rétroactive dans le registre des contribuables. Auto-déclaration. Principe de la bonne foi.

- Une entreprise qui est matériellement assujettie et qui ne s'est pas annoncée doit l'être rétroactivement. Selon le principe de l'auto-taxation, l'assujetti est responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables ainsi que du calcul correct de l'impôt préalable (consid. 3b/aa).

- En cas d'immatriculation rétroactive, les problèmes de transfert d'impôt qui peuvent survenir sont de droit privé. Le fait que l'assujetti ne peut plus reporter sur ses clients l'impôt qui lui est réclamé après coup par l'Administration fédérale des contributions (AFC) ne saurait conduire à une exonération. Il n'y a pas de droit constitutionnel au transfert de l'impôt (consid. 3b/bb).

- Pas de devoir général d'informer de la part de l'administration (consid. 4b). Si l'AFC n'est pas en possession de tous les éléments de faits inhérents à l'entreprise concernée, elle ne peut imaginer l'induire en erreur et il n'y a ainsi pas de faux renseignement de la part de l'administration. C'est à l'assujetti de tirer profit du renseignement obtenu en l'appliquant à sa propre cause (consid. 5b).

Imposta sul valore aggiunto. Iscrizione retroattiva nel registro dei contribuenti. Auto-dichiarazione. Principio della buona fede.

- Un'impresa che è materialmente assoggettata e che non si è annunciata deve essere assoggettata retroattivamente. Secondo il principio dell'auto-tassazione, l'assoggettato è responsabile dell'imposizione completa ed esatta delle sue operazioni imponibili come pure del calcolo corretto dell'imposta precedente (consid. 3b/aa).

- In caso di registrazione retroattiva, gli eventuali problemi di trasferimento dell'imposta sono di diritto privato. Il fatto che il contribuente non possa più riportare sui suoi clienti l'ulteriore imposta richiestagli dall'Amministrazione federale delle contribuzioni non può condurre ad un esonero. Non vi è un diritto costituzionale al trasferimento dell'imposta (consid. 3b/bb).

- Nessun dovere generale di informazione da parte dell'amministrazione (consid. 4b). L'AFC, che non è in possesso di tutti gli elementi di fatto riguardanti l'impresa interessata, non può immaginare che potrebbe indurre in errore quest'ultima e quindi non si può considerare che vi siano informazioni sbagliate da parte dell'amministrazione. È un dovere del contribuente fare tesoro dell'informazione ottenuta, applicandola al proprio caso (consid. 5b).

Résumé des faits:

A. X. SA est une société active dans l'importation, l'exportation, la distribution et l'exploitation de tous genres d'appareils électroniques notamment d'enregistrement et de reproduction du son et de réception des ondes. Elle fut immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 1er janvier 1995 au 31 décembre 1999, date de sa radiation. Y. en fut l'administrateur unique.

B. Etant donné que X. SA n'eut pas remis ses décomptes pour les périodes fiscales du 1er trimestre 1995 au 4e trimestre 1998 et ce malgré plusieurs rappels, l'AFC établit, en date du 16 juin 1999, le décompte complémentaire (...) portant sur un montant de Fr. 22'000.-. Par lettre du 5 juillet 1999, X. SA s'opposa audit décompte en soutenant qu'elle n'avait jamais facturé de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) auprès de ses clients car elle avait reçu en 1995 des renseignements de la part de l'AFC lui indiquant qu'elle «n'était pas soumise à la déclaration de TVA vu le chiffre d'affaire et le genre d'activité». L'AFC lui demanda dès lors, par courrier du 8 septembre 1999, ses comptes de bilan des années 1994 à 1998 pour une éventuelle correction de leur estimation.

C. Après que X. SA eut remis ses décomptes pour les périodes fiscales du 1er trimestre 1995 au 4e trimestre 1998 et des informations concernant la déduction de l'impôt préalable, l'AFC lui fit parvenir trois avis de crédit et lui confirma la dette fiscale résultant de la différence entre le décompte complémentaire (...) et les avis de crédit, fixant ainsi le montant de la dette à Fr. 11'911.20 plus intérêt moratoire dès le 1er septembre 1997.

D. Par lettre du 18 décembre 2000, X. SA déposa une réclamation auprès de l'AFC afin qu'elle annule sa décision du 21 novembre 2000. Elle alléguait que lors de la période transitoire entre l'arrêté du Conseil fédéral instituant un impôt sur le chiffre d'affaires du 29 juillet 1941 (AChA, RS 6 176) et l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464), Y., administrateur unique de X. SA, avait téléphoné en 1995 à l'AFC afin d'obtenir divers renseignements. Celle-ci avait alors communiqué à Y. que la société n'était pas assujettie à la TVA si le chiffre de ventes n'excédait pas Fr. 75'000.-. L'AFC prononça une décision sur réclamation en date du 16 juillet 2001 par laquelle elle confirma sa décision du 21 novembre 2000, motifs pris que le renseignement qui avait été donné à l'assujettie était exact et que celle-ci remplissait en tout point les conditions de l'assujettissement.

F. Contre cette décision, X. SA (ci-après: la recourante) a interjeté un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC) en date du 28 août 2001 en sollicitant l'octroi de l'assistance judiciaire. Dans son courrier du 5 septembre 2001, la CRC a requis de la recourante une avance de frais s'élevant à Fr. 600.- et lui a imparti un délai jusqu'au 20 septembre 2001 pour l'acquitter.

G. La recourante, a soutenu sa demande d'assistance judiciaire par envoi du 17 septembre 2001 et la CRC rendit une décision incidente le 22 novembre 2001 où elle confirme son refus d'accorder l'assistance judiciaire à la recourante et ce conformément à une jurisprudence constante en la matière selon laquelle les personnes morales ne peuvent pas bénéficier de l'assistance judiciaire. Après un nouvel examen du dossier, elle a fixé l'avance de frais à Fr. 500.-. Après l'entrée en force de la décision incidente, la CRC, dans son courrier du 14 janvier 2002, a imparti un délai à la recourante expirant le 29 janvier 2002 pour s'acquitter de l'avance de frais. Suite à une demande de prolongation dudit délai de la part de la recourante, la CRC lui a fixé un nouveau délai jusqu'au 20 février 2002 en la rendant attentive que ce délai ne pourra pas être prolongé, sous peine d'irrecevabilité du recours. L'avance de frais a été acquittée par la recourante le 18 février 2002.

H. Invitée à prendre position, l'AFC y renonce en date du 15 avril 2002 au motif que la recourante n'apporte pas d'éléments nouveaux à ceux développés dans sa réclamation du 18 décembre 2000. L'AFC s'en remet ainsi à sa décision sur réclamation du 16 juillet 2001 quant aux motifs et conclut au rejet du recours avec suite de frais.

Extrait 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.[101]), 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 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 (arrêté 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 16 juillet 2001, a été notifiée à la recourante le 20 juillet 2001. Le recours a été adressé à la CRC le 28 août 2001. Compte tenu des fêtes judiciaires, il est donc 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. Selon l'art. 49 PA, le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité. Toutefois, la CRC constate les faits d'office et n'est en aucun cas liée par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA). Elle peut s'écarter des considérants juridiques de la décision attaquée aussi bien que des arguments des parties. Les principes de la maxime inquisitoire et de l'application d'office du droit sont cependant limités dans la mesure où l'autorité compétente ne procède spontanément à des constatations de fait complémentaires ou n'examine d'autres points de droit que si les indices correspondants ressortent des griefs présentés ou des pièces du dossier (ATF 119 V 349 consid. 1a, ATF 117 lb 117 consid. 4a, ATF 117 V 263 consid. 3b, ATF 110 V 53 consid. 4a; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998 ch. 1.8 s.; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 927; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Berne 1983, p. 211 ss; Alfred Kölz / Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zürich 1998, n° 112 p. 39, n° 603 p. 216 et n° 677 p. 240; Urs Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 56 p. 577 ss).

d. Selon la maxime inquisitoriale, la CRC constate l'état de fait pertinent et procède d'office s'il y a lieu à l'administration des preuves (art. 22 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage, RS 173.31). Toutefois, ce principe est tempéré par le fait que les parties doivent collaborer à l'établissement de l'état de fait. Si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque prétend un droit doit prouver les faits dont il le déduit. En matière fiscale, cette règle se traduit de la manière suivante, à savoir que l'administration fiscale a la charge de la preuve concernant les faits fondant l'imposition ou augmentant celle-ci, tandis qu'il incombe à l'assujéti d'apporter la preuve des faits entraînant la libération ou la diminution de l'impôt (Archives vol. 60 p. 416 consid. 1c, vol. 59 p. 634 consid. 4, vol. 55 p. 627 consid. 3a; ATF 92 I 255 ss consid. 2; JAAC 65.106 consid. 3 f; voir aussi les décisions non publiées de la Commission de recours du 13 novembre 2000, en la cause C. [CRC 1999-094], consid. 3a et du 9 octobre 1997, en la cause S. [CRC 1996-053], consid. 2c/aa; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5e éd., Zürich 1995, p. 379 et 415).

2.a. L'OTVA constitue une ordonnance indépendante, reposant directement sur la Constitution fédérale. Fondée sur l'art. 8 al. 1 disp. trans. aCst. (cf. art. 196 ch. 14 al. 1 Cst.), 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 à l'art. 41ter al. 1 et 3 aCst. et à l'art. 8 disp. trans. aCst. (cf. art. 130 et art. 196 ch. 14 al. 1 Cst.) 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 déroge 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. 41ter al. 1 let. a aCst. (cf. art. 130 al. 1 Cst.), 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. 41ter al. 3 aCst., respectivement art. 130 al. 1 Cst.). 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 Verbrauchsteuer 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 Commission fédérale de recours en matière de contributions, ces principes supérieurs dérivent de l'art. 41ter aCst. (cf. art. 130 al. 1 Cst.) 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 Commission de recours 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. 41ter aCst. (cf. art. 130 al. 1 Cst.) 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. 8 disp. trans. aCst. (cf. art. 196 ch. 14 al. 1 Cst.). 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.

aa. Aux termes de l'art. 17 OTVA, est assujetti subjectivement, celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même s'il manque l'intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépassent annuellement les Fr. 75'000.-. Demeure réservée la limitation (Einschränkung) de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA (dette fiscale de moins de Fr. 4'000.- lors de chiffre d'affaires entre Fr. 75'000.- et Fr. 250'000.-). Sont notamment assujetties les personnes physiques, les sociétés de personnes, les personnes morales de droit privé et de droit public, ainsi que les groupements de personnes sans personnalité morale. Si les conditions de l'assujettissement subjectif sont remplies, le contribuable doit se faire inscrire immédiatement.

bb. Selon l'art. 21 al. 1 OTVA, le début matériel de l'assujettissement commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant, c'est-à-dire Fr. 75'000.-, a été atteint (Jean-Marc Rivier / Annie Rochat, *Droit fiscal suisse - la taxe sur la valeur ajoutée*, Fribourg 2000, p. 108 ss). Cette règle est en soi contraire au principe de la neutralité TVA et de l'égalité de traitement mais il est ainsi tenu compte du principe du transfert et du principe de la sécurité du droit. Sa constitutionnalité est dès lors admise (décision de la Commission de recours du 3 décembre 1998, publiée dans la JAAC 63.76 p. 716 s. consid. 3b/bb).

cc. Conformément à l'art. 45 al. 1 OTVA, l'entreprise qui remplit les conditions d'assujettissement matériel a le devoir de s'annoncer auprès de l'AFC dans les trente jours qui suivent le début de son assujettissement pour permettre son immatriculation dans le registre. Selon la jurisprudence, il appartient ainsi à l'assujetti de s'annoncer spontanément à l'autorité fiscale et non à celle-ci de le rechercher. Il doit donc examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujettissement subjectif à l'impôt et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités. S'il s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, il ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de la bonne foi pour s'opposer à une reprise d'impôt rétroactive (ATF du 21 mai 2003, en la cause O. [2a.191/2002] consid. 3.1; Archives vol. 64 p. 727 consid. 4a).

b.aa. Il s'ensuit qu'une entreprise qui est matériellement assujettie au sens des art. 17 et 21 OTVA et qui ne s'est pas annoncée au moment opportun doit être immatriculée rétroactivement. Il y a «assujettissement» rétroactif puisqu'une entreprise est assujettie dès que les conditions sont réalisées. L'assujetti a donc le devoir d'imposer ces chiffres d'affaires. C'est une conséquence du principe de l'auto-taxation qui veut, qu'en matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA; cf. Blumenstein/Locher, op. cit., p. 384 s.). Cela veut dire que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. En d'autres mots, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. Camenzind/Honauer, op. cit., p. 270). L'assujetti doit ainsi établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [Commentaire DFF], p. 38). A cette fin et selon l'art. 47 al. 1 OTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables 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. S'il ne le fait pas, l'AFC procède alors par estimation (interne ou externe) ou en partant des bilans et compte de pertes et profits (PP) de l'assujetti. En pratique, l'AFC tient également compte de la charge préalable.

bb. En cas d'immatriculation rétroactive, les problèmes de transfert d'impôt qui peuvent survenir sont de droit privé. Le fait que l'assujetti ne peut plus reporter sur ses clients l'impôt qui lui est réclamé après coup par l'AFC ne saurait conduire à une exonération. Il n'existe pas, pour le contribuable, de droit constitutionnel au transfert de l'impôt à son client. De plus, lorsque l'assujetti s'est lui-même mis dans l'impossibilité de fait de transférer l'impôt, il ne revient pas à l'administration d'intervenir (ATF 123 II 395 consid. 8, ATF 123 II 399 consid. 9c, ATF 2A.555/1999 du 15 mai 2000, en la cause H., consid. 5d, ATF du 3 août 2000, en la cause B., consid. 2c/cc, ATF 2A.267/1998 du 26 février 1999, en la cause J., consid. 6). Par conséquent, l'impossibilité du transfert ultérieur de l'impôt ne conduit pas à la conclusion que l'impôt ne doit pas être acquitté (ATF 2A.527/1999 du 3 août 2000 précité, consid. 2c/cc).

4.a.

aa. 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 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, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3e éd., Zürich 1998, n° 521 ss, spéc. 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 (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:

- 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.

bb. 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. De même, il ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral que le principe de la légalité l'emporte en général par souci de l'application uniforme du droit. Les conditions susmentionnées doivent donc en principe être examinées avec une plus grande rigueur. De plus, c'est en vertu du principe de la légalité en droit fiscal que les conditions doivent être réalisées de manière claire et sans équivoque (cf. ATF 118 lb 316 consid. 3b; décisions de la Commission de recours, du 3 février 2000 [CRC 1999-034] consid. 7b, confirmée par l'ATF 2A.110/2000 du 26 janvier 2001, et du 13 juillet 2001 [CRC 1999-155], confirmée par l'ATF 2A.405/2001 du 19 avril 2002; Blumenstein/Locher, op. cit., 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, 2 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). Plus précisément, 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).

b.aa. Quant au devoir général d'informer ou d'éclaircissement (Aufklärungspflicht), il n'y a pas de devoir de renseigner spontanément de la part de l'administration. Un tel devoir se rapporte uniquement aux intérêts dignes de protection dans le procès et le comportement de l'administration qui réduit ou rend impossible la voie de droit n'est pas incompatible avec l'art. 4 aCst. Mais il n'y a pas de devoir particulier d'élucidation si des questions se posent dans le cadre de différents renseignements requis par l'assujetti. Cela conduirait à un devoir de conseiller (Beratungspflicht) de la part de l'AFC qui n'est pas la tâche de l'AFC (ATF 124 V 220 ss, consid. 2b/aa, RDAF 2000 2e partie, p. 506 consid. 5d; ATF 2A.405/2001 du 9 août 2002 en la cause S., consid. 4.5). C'est à l'administré qu'il revient de faire les démarches et par conséquent de prendre toutes les dispositions nécessaires quant à son immatriculation.

bb. En ce qui concerne la communication d'informations de la part de l'administration à l'assujetti, il y a lieu de préciser ce qui suit. Il est déterminant que l'autorité questionnée soit en possession de tous les éléments nécessaires pour répondre correctement aux questions de l'assujetti. Des informations lacunaires, comme par exemple un état des faits incomplet ou pas présenté tel qu'il ressort du dernier contrôle, ne sont ainsi pas susceptibles de lier l'autorité. Plus précisément, les faits omis lors d'un appel téléphonique de l'assujetti à l'AFC constituent un point décisif dans l'examen de l'assujettissement de celui-ci. Un assujetti qui ne fournit pas tous les éléments nécessaires pour résoudre correctement la question de son assujettissement n'est pas susceptible de lier l'autorité. Ce qui est important de voir, c'est que, au moment des renseignements, l'AFC ne connaissait pas l'état de fait complet, et celui-ci ne lui avait pas été présenté tel qu'il s'est avéré après le contrôle (ATF du 21 mai 2003, en la cause V., consid. 3.2.2; ATF du 9 août 2002 précité, consid. 4.8). Par conséquent, lorsque l'administration délivre un renseignement sur la base des faits qui lui sont rapportés, celui-ci n'est pas considéré comme faux. Dès lors, l'assujetti qui n'a pas tenu compte d'un renseignement juste doit en subir les conséquences.

5.a.

aa. En l'espèce, les conditions de l'assujettissement sont réalisées et la recourante ne le conteste pas. Par contre, la recourante

soutient que la décision de l'assujettir rétroactivement à la TVA contredit un renseignement qu'elle aurait reçu en 1995 et heurte ainsi son droit à la protection de la bonne foi. A propos de son assujettissement, elle déclare en effet qu'au vu de l'information obtenue, elle n'a jamais facturé ou encaissé de TVA. Il convient dès lors d'examiner d'abord si les conditions d'un assujettissement rétroactif sont remplies et ensuite si la bonne foi de la recourante peut être retenue.

bb. En ce qui concerne le début de l'assujettissement de la recourante, il s'agit de vérifier, conformément à l'art. 21 al. 1 OTVA, si son chiffre d'affaires a atteint le seuil de Fr. 75'000.- au cours de l'année 1994, ce qui entraînerait son assujettissement pour l'année suivante. La recourante a été tenue, suite à une révision de la part de l'AFC, de remettre son compte d'exploitation 1994. Etant donné que celui-ci affiche un chiffre d'affaires supérieur à Fr. 75'000.- pour l'année 1994, l'AFC a, comme vu ci-dessus, fixé à bon droit le début de l'assujettissement de la recourante au 1er janvier 1995.

b.aa. L'assujettissement commençant même en l'absence de toute déclaration et la recourante s'étant délibérément soustraite à son assujettissement, elle a ainsi été inscrite rétroactivement dans le registre des contribuables et de ce fait, la TVA lui a été réclamée à partir du début de son assujettissement, soit à partir du 1er janvier 1995. Pour ce faire, l'AFC a remis à la recourante un décompte complémentaire qui a été élaboré par estimation interne.

bb. L'AFC a ensuite rappelé à la recourante, dans sa lettre du 23 octobre 1998, qu'elle était tenue, conformément au principe de l'auto-taxation de l'art. 37 OTVA, de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et ce dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. Il était donc dans l'intérêt de la recourante de tenir une comptabilité qui fasse ressortir les opérations à déclarer et les montants d'impôt préalable à déduire dans les décomptes trimestriels. Après plusieurs demandes de la part de l'AFC, les documents comptables manquants relatifs à l'imposition de la recourante ont été remis en bonne et due forme à l'AFC. Suite à une révision de son estimation interne sur la base desdits documents ainsi remis, l'administration a établi le chiffre d'affaires réalisé par la recourante. Elle a dès lors dressé trois avis de crédit en faveur de la recourante. Toutefois, l'AFC a encore rendu une décision confirmant la dette fiscale découlant de la différence entre le décompte complémentaire et les avis de crédit. C'est cette décision qui est l'objet du présent recours.

cc. Au vu de cette dette fiscale, la recourante déplore qu'elle ne peut pas procéder au transfert de la TVA sur ses clients. En effet, étant donné que c'est le consommateur qui doit supporter en définitive cet impôt, la recourante soutient qu'elle doit être exonérée vu qu'elle ne peut plus leur transférer la TVA qui lui est réclamée après coup. Cependant et comme vu ci-dessus (consid. 3 b/bb) en vertu de la jurisprudence en la matière, peu importe que le transfert n'ait pas été possible, ni fait, pour qu'il y ait taxation de la TVA en cas d'immatriculation rétroactive.

c.aa. C'est au regard du principe de la bonne foi que la recourante conteste la décision d'assujettissement de l'AFC. La recourante soutient qu'elle aurait reçu, au début de l'année 1995, une information par téléphone de la part de l'AFC et invoque à cet égard le principe de la bonne foi quant à ce renseignement donné par l'administration. A relever que la recourante n'apporte aucun indice destiné à vérifier ses allégations, comme la date de l'entretien téléphonique, une note, voire une confirmation écrite adressée à l'AFC. Il n'est d'abord pas certain que l'AFC ait donné un renseignement concret au sens de la jurisprudence. L'AFC l'a en effet informée, en reprenant les termes de la recourante, que si le chiffre d'affaires n'excédait pas Fr. 75'000.-, l'entreprise n'était pas assujettie à la TVA. Ainsi, l'administration lui a fourni un renseignement général, soit les conditions de l'art. 17 al. 1 OTVA relatives à l'assujettissement. Cette question peut toutefois rester ouverte car en admettant qu'il y a eu un renseignement concret et par conséquent exact, il ressort que la recourante n'a pas tiré les conséquences d'un renseignement juste.

bb. Dans son recours, la recourante déclare elle-même qu'elle «avait téléphoné à l'administration concernée afin d'obtenir les renseignements, en indiquant que le chiffre de vente de la société était inférieur à Fr. 75'000.-». Force est ainsi de constater que la recourante n'a pas fait preuve de toute l'attention qui est nécessaire afin d'obtenir un renseignement de la part de l'administration. En effet, elle a déclaré que son chiffre d'affaires était inférieur à Fr. 75'000.- alors que, selon son compte d'exploitation 1994, son chiffre de vente atteint bien les Fr. 75'000.- requis pour qu'il y ait assujettissement. La recourante n'a donc pas fourni ou du moins incomplètement, lors de l'échange téléphonique en cause, tous les éléments nécessaires pour résoudre correctement la question de son assujettissement. Etant donné que l'administration n'était pas en possession de tous les éléments de faits inhérents à l'entreprise en cause, en outre qu'elle ne savait pas que le chiffre d'affaires de la recourante excédait Fr. 75'000.-, elle ne pouvait imaginer induire la recourante en erreur. C'était en effet à cette dernière de tirer profit du renseignement obtenu auprès de l'AFC en l'appliquant de manière concise à sa propre cause. A cet égard, elle aurait pu se rendre compte, étant donné son compte d'exploitation arrêté au 31 décembre 1994 lié audit renseignement de l'AFC, que son chiffre d'affaires entraînait son assujettissement à la TVA. Partant, il n'y a pas de faux renseignement de la part de l'administration, et par conséquent, l'une des conditions cumulatives inhérentes au principe de la bonne foi fait défaut. Celui-ci ne peut donc être retenu en l'occurrence et la recourante doit en supporter les conséquences.

cc. Par ailleurs, il convient de rappeler que la fonction première de l'administration est certes de contrôler les contribuables mais ceci n'exclut pas que l'administration fasse preuve d'un esprit de collaboration et cherche, autant que possible, à fournir aux contribuables les indications dont ils ont besoin. Cependant, en fin de compte, c'est à ceux-ci qu'il revient de prendre toutes les mesures nécessaires à l'imposition correcte de leur chiffre d'affaires. Dans ce contexte, il peut ne pas être suffisant de se contenter d'un simple renseignement transmis oralement pour organiser son entreprise. Par conséquent, l'information transmise par téléphone de l'AFC ne remplit manifestement pas les conditions cumulatives exigées par la jurisprudence pour entraîner des effets juridiques et l'argument de la bonne foi doit ainsi être rejeté.

(...)

[101] 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](http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0007.File.tmp/bv-alt-f.pdf)

Dokumente der SRK