

Extrait de la décision CRC 2005-105 de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 6 mars 2006, en la cause X

Mehrwertsteuer (MWSTV). Kulturelle Dienstleistungen. Trödelmarkt. Fakturierung. Vertrauensschutz. Verzugszins.

Art. 14 Ziff. 12 MWSTV. Art. 9 BV.

- Art. 14 Ziff. 12 MWSTV befreit bestimmte kulturelle Dienstleistungen von der Steuer, wenn sie unmittelbar dem Publikum erbracht werden (E. 2b).
- Bei teilweise steuerbefreiten und teilweise steuerbaren Tätigkeiten muss der Steuerpflichtige grundsätzlich eine separate Fakturierung vornehmen. Bei Nichtbeachtung dieser formellen Vorschrift werden die Umsätze voll zum Normalsteuersatz besteuert, ohne dass die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) eine Schätzung des steuerbefreiten bzw. steuerbaren Teils vorzunehmen hätte (E. 3).
- Das Eintrittsbillet zu einem Trödelmarkt, welches Zugang verschafft sowohl zu kommerziellen Veranstaltungen als auch zu kulturellen Vorführungen, kann nicht mit einem Eintrittsbillet für eine rein kulturelle Veranstaltung gleichgesetzt werden, da es ebenfalls ein Zugangsrecht zu den Marktständen beinhaltet (E. 4a). Die Steuerbarkeit der gesamten Umsätze zum Normalsteuersatz wird vorliegend bestätigt (E. 4b).
- Die alleinige Geltendmachung einer telefonischen Zusicherung genügt nicht, um einen Anspruch aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes zu begründen. Ebenfalls nicht stichhaltig ist das Argument, die Verwaltung wäre aufgrund der Einreichung der Buchhaltung durch die Beschwerdeführerin zu einer Reaktion verpflichtet gewesen (E. 5c).
- Die ESTV hat bis zum Erlass des Einspracheentscheids drei Jahre verstreichen lassen, was sich auf die Höhe der von der Beschwerdeführerin geschuldeten Verzugszinsen auswirkt. Nachdem die Steuerpflichtige aber während dieser Zeit, obwohl die Steuer geschuldet war, frei über die Geldmittel sowie deren Erträge hat verfügen können, ist die Erhebung der Verzugszinsen gerechtfertigt (E. 6).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Prestations de services culturels. Braderie. Facturation. Principe de la protection de la bonne foi. Intérêt moratoire.

Art. 14 ch. 12 OTVA. Art. 9 Cst.

- L'art. 14 ch. 12 OTVA libère de l'impôt certaines prestations de services culturels, lorsqu'elles sont fournies directement au public (consid. 2b).
- En cas d'opérations partiellement exonérées et partiellement imposables, l'assujetti doit en principe effectuer une facturation séparée et, en cas d'inobservation de cette prescription formelle, l'assujetti est contraint à une imposition complète au taux normal, sans que l'Administration fédérale des contributions (AFC) n'ait à procéder à une estimation de la part exonérée, respectivement imposable (consid. 3).
- Un billet d'entrée à une braderie, donnant accès aussi bien à une manifestation commerciale qu'à des spectacles, ne peut être assimilé purement et simplement à un billet de spectacle; il intègre aussi un droit d'accès aux stands commerciaux (consid. 4a). L'imposition du tout au taux normal est donc en l'espèce confirmée (consid. 4b).
- L'unique allégation d'une assurance donnée par voie téléphonique est insuffisante pour en tirer un quelconque droit sous l'angle du principe de la protection de la bonne foi. L'argument selon lequel l'administration aurait dû réagir sur la base des comptes transmis par la recourante n'est pas non plus pertinent (consid. 5c).
- L'AFC a attendu trois ans avant de rendre une décision sur réclamation, ce qui a des conséquences sur le montant d'intérêt moratoire dû par la recourante. Néanmoins, dès lors que le contribuable a conservé par devers-lui la libre disposition de sommes d'argent, ainsi que leur rendement, alors que l'impôt était dû, l'intérêt moratoire apparaît justifié (consid. 6).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Prestazioni di servizi culturali. Fiera. Fatturazione. Principio della protezione della buona fede. Interesse di mora.

Art. 14 n° 12 OIVA. Art. 9 Cost.

- L'art. 14 n°12 OIVA esonera dall'imposta determinate prestazioni di servizi culturali, quando sono fornite direttamente al pubblico (consid. 2b).
- In caso di operazioni parzialmente esonerate e parzialmente imponibili, di principio il contribuente deve effettuare una fatturazione separata e, in caso di inosservanza di questa prescrizione formale, egli soggiace ad un'imposizione completa al tasso normale, senza che l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) abbia l'obbligo di procedere ad una stima della parte esonerata, rispettivamente imponibile (consid. 3).
- Un biglietto d'entrata ad una fiera, che dà accesso sia alla manifestazione commerciale che a spettacoli, non può essere paragonato puramente e semplicemente ad un biglietto per uno spettacolo; esso contiene anche un diritto d'accesso alle bancarelle commerciali (consid. 4a). Nella fattispecie, è confermata l'imposizione del tutto al tasso normale (consid. 4b).
- Il fatto di far valere unicamente un'assicurazione data per via telefonica è insufficiente per dedurre un qualsiasi diritto dal punto di vista del principio della protezione della buona fede. Anche l'argomento secondo il quale l'amministrazione avrebbe dovuto reagire sulla base dei calcoli trasmessi dalla ricorrente non è pertinente (consid. 5c).
- L'AFC ha atteso tre anni prima di emanare una decisione sul reclamo, ciò che ha delle conseguenze sull'importo dell'interesse di mora dovuto dalla ricorrente. Tuttavia, visto che il contribuente ha avuto la libertà di disporre delle somme di denaro e dei relativi

interessi, benché fosse dovuta l'imposta, l'interesse di mora appare giustificato (consid. 6).

Résumé des faits:

A. X. est une association au sens des art. 60 ss. du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210). X est une manifestation qui a lieu dans les rues de la ville A. A cette occasion, le festival F présente durant les trois jours de X un grand nombre d'animations culturelles dans les rues de la ville.

X est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) 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) depuis le 1er janvier 1995.

B. A l'occasion d'un contrôle effectué le 5 mars 2001, l'AFC considéra que X avait omis à tort d'imposer les recettes provenant de la vente de billets d'entrée à la manifestation. Elle procéda à une reprise d'impôt pour les années 1996 à 2000, en tenant compte de l'impôt préalable déductible, et établit un décompte complémentaire n° (...) portant sur un montant de Fr. 28'870.- plus intérêt moratoire à partir du 30 avril 1999 (couvrant la période du 1er janvier 1996 au 31 décembre 2000).

C. Par courrier du 13 mars 2001, X s'opposa à cette reprise fiscale. Elle indiquait avoir reçu des renseignements téléphoniques de l'AFC, selon lesquels les entrées perçues lors de X étaient exclues du champ de l'impôt et se prévalait dès lors du principe de la bonne foi. Elle estimait en outre que l'AFC aurait dû réagir plus tôt, étant donné qu'elle était, en 1995 déjà, en possession des comptes de X. Enfin elle expliquait que les entrées n'étaient encaissées que lorsqu'il y avait des animations culturelles; il n'y avait dès lors pas lieu de percevoir la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

D. Par décision du 15 février 2002, l'AFC confirma le décompte complémentaire n° (...) portant sur un montant de Fr. 28'870.-. Elle motiva sa décision par le fait que X était une manifestation où des commerçants vendaient des marchandises dans la rue et qu'il s'agissait dès lors d'une manifestation commerciale, dont l'entrée était soumise à l'impôt au taux normal. L'AFC reconnaissait que les manifestations organisées par X revêtaient aussi bien un aspect culturel que commercial et considérait que les billets d'entrée autorisaient, outre l'accès aux manifestations culturelles, également l'entrée dans l'enceinte des bradeurs. Dans la mesure où les billets d'entrée étaient facturés en un seul montant, la totalité de la contre-prestation était imposable au taux normal. Le fait que, selon les informations de l'intéressée, l'entrée à X était gratuite lorsque les manifestations culturelles n'avaient pas lieu n'était pas pertinent. En effet, la personne qui souhaitait assister aux manifestations culturelles devait acheter un billet, qui comprenait également le droit d'aller à X. Concernant l'application du principe de la bonne foi, l'AFC estimait que X n'avait pas pu établir la réalité de l'information reçue.

E. Par réclamation du 18 mars 2002, la Municipalité de A contesta la décision de l'AFC. Elle expliqua tout d'abord que X n'avait pas, en tant que telle, la personnalité juridique; il s'agissait d'une commission municipale, qui n'agissait que sur délégation du Conseil municipal de la Municipalité de A et qui ne pouvait être considérée comme un sujet fiscal. Elle rappela également le principe de la bonne foi, qui devait s'appliquer au vu des renseignements qui lui avaient été fournis. Concernant les taxes d'entrée, elle précisait que celles-ci étaient destinées exclusivement à financer le programme d'animation et de réjouissances de X; elles n'étaient nullement encaissées pour l'activité commerciale qui était déployée durant la manifestation. Elles ne devaient dès lors pas être imposées. De son point de vue, l'AFC ignorait de manière arbitraire le fait que l'entrée à X était gratuite lorsque les manifestations culturelles n'avaient pas lieu, ce qui prouvait qu'elles ne servaient qu'à financer l'activité culturelle. En dernier lieu, l'AFC ignorait également à tort que c'était la Municipalité de A qui organisait X. Il s'agissait ainsi d'une activité relevant de l'intérêt public, qui ne saurait être assujettie à la TVA.

F. Par décision du 25 mai 2005, l'AFC rejeta la réclamation de X et confirma que celle-ci devait encore verser à l'AFC un montant de Fr. 28'870.- plus intérêt moratoire à partir du 1er mai 1999. Au sujet de la personnalité juridique de X, l'AFC considéra que, en vertu de l'art. 17 al. 2 OTVA, une association pouvait être assujettie à la TVA, même sans disposer de la personnalité juridique. Concernant la question de la puissance publique, l'AFC estima qu'en l'absence de rapport de subordination, il ne pouvait y avoir puissance publique et que l'on ne pouvait dès lors pas soutenir que la recourante remplissait une tâche d'intérêt public. Par rapport aux taxes d'entrée, l'AFC répéta que l'on ne pouvait considérer que le billet d'entrée ne concernait que la manifestation culturelle, dans la mesure où l'accès que donnait le billet d'entrée concernait tant la manifestation commerciale que culturelle. Enfin, l'AFC rejeta le grief tiré de la protection de la bonne foi.

G. Le 27 juin 2005, X (ci-après: la recourante) a interjeté 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 la Commission de céans). Elle conclut à ce que la Commission de recours annule la décision du 25 mai 2005, libère la recourante de l'obligation de payer le décompte complémentaire n° (...), mette les frais à charge de l'AFC et alloue à la recourante une indemnité de frais, à charge de l'AFC. Elle explique que l'entrée à X est gratuite en dehors des manifestations culturelles. L'entrée ne devient payante qu'à partir du moment où commencent les manifestations culturelles, mis à part le vendredi où l'entrée devient payante une heure avant le début des manifestations. Ceci ne signifie toutefois nullement que X est payante, mais plutôt que l'organisateur ne peut commencer à vendre les billets d'entrée au spectacle après le début du spectacle. La recourante soutient que le fait que les manifestations culturelles se déroulent dans les rues où sont aussi dressés les stands des bradeurs ne permet pas de conclure que le prix d'entrée aux manifestations inclut une part pour l'accès aux stands des bradeurs. Elle indique en outre qu'il est notoire que les braderies commerciales organisées dans les rues des grandes villes de Suisse sont gratuites. La recourante renvoie également à ses comptes dont il ressort que les charges liées à l'animation proprement dite dépassent le produit des entrées, ce qui démontrerait que le prix des billets d'entrée est la contre-prestation pour les coûts engendrés par la mise sur pied du festival F, et non le prix d'accès à des étalages commerciaux. La recourante se réfère enfin aux assurances que l'AFC lui aurait transmises par téléphone et s'estime également trompée par le fait que l'AFC n'ait pas réagi avant 2001, alors qu'elle était en possession des comptes depuis 1995 déjà.

H. Par réponse du 13 septembre 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais.

Extrait des considérants:

(...)

2.a. (Champs d'application de la TVA: cf. JAAC 64.80 consid. 3.a) Bien que la liste d'opérations dressée par l'art. 14 OTVA soit intitulée «liste des opérations exclues du champ de l'impôt», elle concerne en réalité des exonérations au sens technique (ATF

124 II 202 consid. 5e, traduit in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1998 II p. 397; Pascal Mollard, La TVA suisse et la problématique des exonérations, in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 63 p. 447 s.).

Selon la jurisprudence et la doctrine, le champ d'application de la TVA ne doit pas être restreint par une définition extensive des opérations exonérées de l'impôt (ATF 124 II 377 consid. 6a, ATF 124 II 202 consid. 5e [RDAF 1998 II p. 397], ATF 123 II 302 consid. 5b [RDAF 1997 II p. 751]; décision de la Commission de céans du 9 février 2001, in: JAAC 65.82 consid. 3a/aa; décision de la Commission fédérale de recours en matières de douanes du 23 février 2000, in: JAAC 64.84 consid. 3b; décision non publiée de la Commission de céans du 15 août 2000, en la cause P. SA et al. [CRC 2000-012 à 014], consid. 3a/cc; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 115).

b. L'OTVA libère de l'impôt certaines prestations de services culturels, lorsqu'elles sont soit fournies directement au public (cf. art. 14 ch. 12 OTVA; décision de la Commission de céans du 9 février 2006, en la cause X [CRC 2003-149], in: JAAC 70.57 consid. 2b et les références citées) ou bien lorsqu'il s'agit de prestations qui sont fournies par les écrivains et les compositeurs, respectivement par les sociétés de perception (art. 14 ch. 13 OTVA). Selon l'art. 14 ch. 12 OTVA, sont exclues du champ de l'impôt les prestations de services culturels fournies directement au public, pour autant qu'une contre-prestation déterminée soit exigée, dans les domaines suivants:

- a. manifestations théâtrales, musicales, chorégraphiques ainsi que projection de films,
- b. représentations d'acteurs, de musiciens, de danseurs et d'autres artistes exécutants ainsi que de forains,
- c. visites de musées, de galeries, de monuments, de sites historiques ainsi que de jardins botaniques et zoologiques,
- d. prestations de services des bibliothèques, vidéothèques, d'archives et centres de documentation,
- e. manifestations sportives.

3. Pour le Tribunal fédéral, en cas d'opérations exonérées et imposables, l'assujetti doit en principe effectuer une facturation séparée et en cas d'inobservation de cette prescription formelle, il est juste que l'assujetti soit contraint à une imposition complète à taux normal, sans que l'AFC n'ait à procéder à une estimation de la part exonérée, respectivement imposable (ATF 126 II 443 ss. [RDAF 2001 II p. 75 ss.]). Bien que l'arrêt précité de la Haute Cour ne contienne pas de motivation, cette jurisprudence est désormais suivie par la Commission de recours (qui avait auparavant estimé qu'en cas d'inobservation de la part de l'assujetti, l'AFC devait procéder à une estimation pour délimiter les opérations en cause et non à une imposition ipso facto du tout au taux normal, cf. décisions de la Commission de céans du 25 septembre 1998 in: JAAC 63.75 consid. 6a/aa et in: TVA/MWST/VAT-Journal 1/99 p. 29 ss. consid. 4e). Les causes jusqu'ici liquidées à la suite de la jurisprudence du Tribunal fédéral ont cependant montré que les conséquences qui en avaient été tirées par l'AFC n'étaient pas toujours univoques et que l'autorité fiscale, à réitérées reprises, avait fait preuve d'une certaine tolérance, ce que la Commission de recours avait admis, en soulignant toutefois que l'autorité devait agir de même à l'égard de tous les contribuables (cf. notamment tolérance des «10%»; voir, entre autres, décisions du 20 février 2001 in: JAAC 66.57 consid. 6c, et du 25 septembre 1998 in: JAAC 63.75 consid. 6b; décisions non publiées de la Commission de recours du 14 mai 2003, en la cause B. [SRK 2002-035], consid. 3c, et du 17 avril 2003, en la cause B. [SRK 2002-102], consid. 2b). On peut d'ailleurs observer que le Tribunal fédéral a lui-même admis ladite pratique, notamment dans son arrêt du 13 février 2002 (consid. 7b [RDAF 2002 II p. 166 s.], confirmant l'arrêt précité publié in: JAAC 66.57; voir aussi plus récent, arrêt du 13 janvier 2005, en la cause C. [2A.490/2003], consid. 8). Selon la réglementation dite des 10%, l'autorité fiscale accepte, en l'absence même de facturation séparée, de considérer l'ensemble comme imposable si les opérations imposables dépassent le 10%, alors que s'il est établi que les opérations imposables représentent moins que le 10%, l'ensemble des opérations est considéré comme étant exonéré.

Dans son arrêt du 13 février 2002 (consid. 7b [RDAF 2002 II p. 166 s.], se référant à l'ATF 126 II 443 consid. 5 p. 450), le Tribunal fédéral a jugé que les recettes provenant de la vente de billets d'entrée, qui donnaient droit aussi bien à des prestations culturelles (en l'occurrence: concert; cf. art. 14 ch. 12 let. a OTVA) qu'à des prestations de la restauration - imposables -, devaient - en l'absence d'une répartition selon la valeur des types de prestations dans les factures ou sur les billets d'entrée - être imposées au taux normal, si la composante de restauration dépassait 10% du prix d'entrée total; si la prestation imposable ne dépassait pas 10%, elle était réputée prestation accessoire d'une prestation culturelle et exclue du champ de l'impôt.

4.a. En l'espèce, la Commission de recours constate que le billet d'entrée à X donne accès aussi bien à une manifestation commerciale (stands des bradeurs) qu'à des spectacles. Tel est également ce qu'indique le programme de la manifestation sur lequel on lit: «Trois jours pour 13 fr. ou le dimanche seul pour 5 fr.: le prix d'entrée à X et à son festival F n'a pas changé». Certes, l'entrée est gratuite le vendredi de 9h00 à 16h00, le samedi de 9h00 à 11h00 et le dimanche de 9h30 à 11h00, soit à des heures dépourvues de manifestations culturelles. Cela n'est pas déterminant en l'occurrence. En effet, la question à résoudre est celle de savoir à quelles prestations donne droit le billet d'entrée. Sont donc seules déterminantes les périodes durant lesquelles l'accès à X est payant (le vendredi de 16h00 à 3h30, le samedi de 11h00 jusqu'au matin et le dimanche de 11h00 à 24h00). Durant ces heures-là, le badaud qui désire entrer pour chiner doit s'acquitter du prix d'entrée, qu'il assiste ou non aux manifestations culturelles. Quant à celui qui entre pour assister aux spectacles, rien n'indique qu'il n'en profitera pas également pour effectuer certains achats. Il y a vraisemblablement aussi des personnes qui achètent le billet d'entrée sans encore savoir si elles vont chiner ou se tourner plutôt vers les spectacles. Ce qui est importe est que le billet d'entrée donne droit aussi bien à des animations culturelles qu'à une manifestation commerciale. Durant une partie importante de X, il est impossible d'accéder aux stands commerciaux sans disposer d'un billet d'entrée. Ce billet d'entrée ne peut ainsi pas être assimilé purement et simplement à un billet de spectacle; il intègre aussi un droit d'accès aux stands commerciaux (sur la notion de billet de spectacle, cf. décision de la Commission de céans du 9 février 2006, en la cause X [CRC 2003-149], in: JAAC 70.57 consid. 3).

La recourante renvoie à ses comptes dont il ressort que les charges liées à l'animation proprement dite dépassent le produit des entrées, ce qui démontrerait que le prix des billets d'entrée est la contre-prestation pour les coûts engendrés par la mise sur pied du festival F, et non le prix d'accès à des étalages commerciaux. La Commission de recours relève à ce propos que la perception de la TVA ne dépend pas de l'affectation des contre-prestations reçues par les assujettis, mais du type de prestations en échange desquelles ces contre-prestations sont versées. En l'occurrence, les contre-prestations sont versées en échange de prestations de nature commerciale (accès aux stands) aussi bien que culturelle (spectacles). L'affectation ultérieure de ces montants n'est pas déterminante.

La recourante soutient également qu'il est notoire que les braderies commerciales organisées dans les rues des grandes villes de Suisse sont gratuites; les bradeurs de A n'ont pas plus que les autres de raison de faire payer les clients et les visiteurs pour laisser ceux-ci accéder à leurs stands. Cet usage n'est toutefois pas de nature à modifier l'appréciation du cas d'espèce, que doit seul juger la Commission de recours, d'autant plus qu'il est tout à fait envisageable que l'accès à une braderie soit payant.

Il paraît tout à fait plausible que la recourante n'entendait pas, par la vente de billets d'entrée, rendre payante la foire commerciale, mais qu'elle cherchait avant tout un moyen de financer les animations culturelles. Cela étant, la Commission de recours ne peut pas se baser sur des intentions, mais doit tenir compte des faits tels qu'ils se présentent. Il convient de juger d'après les formes juridiques choisies, et non d'après un état de fait hypothétique (cf. décision de la Commission de recours du 29 mars 2005, in: JAAC 69.108 consid. 5b/cc/bbb; arrêt du Tribunal fédéral du 1er décembre 2004, en la cause N. [2A.351/2004], consid. 5.5). Or, il ressort des faits que le billet d'entrée à X donne accès aussi bien à des prestations culturelles qu'à des prestations commerciales. La recourante doit dès lors tolérer le traitement fiscal qui résulte de la forme juridique donnée à des rapports de droit. Même si cette solution peut apparaître comme sévère, la recourante doit en définitive simplement supporter les conséquences fiscales, au sens large, de son aménagement des relations économiques (cf. décision de la Commission de recours du 29 juillet 2004, in: JAAC 69.11 consid. 3a et les références citées).

b. Comme il a été exposé ci-dessus, en cas d'opérations exonérées et imposables, l'assujetti doit en principe effectuer une facturation séparée et en cas d'inobservation de cette prescription formelle, il est juste que l'assujetti soit contraint à une imposition complète à taux normal, sans que l'AFC n'ait à procéder à une estimation de la part exonérée, respectivement imposable. Il y a dès lors lieu de confirmer la position défendue par l'AFC dans sa décision sur réclamation.

5.a. (Principe de la protection de la bonne foi: cf. JAAC 68.22 consid. 5.a)

b. (Champ d'application du principe de la bonne foi en droit fiscal et principe de l'auto-taxation en matière de TVA: cf. JAAC 68.22 consid. 5.b)

c. En l'espèce, la recourante s'est, tout au long de la procédure, référée à des assurances que l'AFC lui aurait transmises par téléphone en 1995, selon lesquelles les billets d'entrée à des braderies ne seraient pas soumis à la TVA. Elle n'est cependant pas parvenue à établir la réalité de l'information qu'elle aurait reçue de l'AFC et l'unique allégation d'une assurance donnée par voie téléphonique apparaît de toute façon insuffisante pour en tirer un quelconque droit sous l'angle du principe de la bonne foi (décisions de la Commission de céans du 9 février 2001, en la cause T. [CRC 1999-073], consid. 5b et du 7 février 2001, in: JAAC 65.104, consid. 6a [non publié]). Au surplus, la recourante n'a également pas prouvé avoir soumis à l'AFC - même par voie téléphonique - un état de fait véritablement complet de la situation (arrêts du Tribunal fédéral du 21 mai 2003, en la cause V. [2A.191/2002], consid. 3.2.2 et du 9 août 2002, en la cause S. [2A.75/2002], consid. 4.8). A l'évidence, la Commission de recours ne peut pas tenir compte de ce grief.

L'argument selon lequel l'AFC aurait dû réagir sur la base des comptes transmis par la recourante n'est pas non plus pertinent. Au vu des considérations précédentes, on ne peut pas soutenir que l'administration a failli à un devoir d'information légal. 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 et des documents qu'elle reçoit. L'AFC procède à des contrôles ponctuels. En l'occurrence, c'est à l'occasion de l'un de ces contrôles que l'AFC s'est rendu compte que la situation de fait ne permettait pas à la recourante de considérer comme exonérées les prestations litigieuses. Elle est à ce moment immédiatement intervenue et n'a certainement pas laissé croire à la recourante que sa manière de procéder était exacte.

6.a. L'intérêt moratoire est dû dès l'échéance du paiement de l'impôt - et non pas depuis l'entrée en force de la décision fixant la dette fiscale - et court pendant la durée de la procédure de réclamation et de recours, indépendamment de toute faute du contribuable (cf. décisions de la Commission de céans du 23 septembre 1998, in: JAAC 63.51, consid. 2c et du 24 juin 1998, in: JAAC 63.26, consid. 4b; Archives vol. 60 p. 557 consid. 5, vol. 55 p. 447 consid. 6, vol. 50 p. 582 consid. 5).

b. Il est en l'occurrence indéniable que l'AFC a attendu trois ans avant de rendre une décision sur réclamation, ce qui a des conséquences sur le montant d'intérêt moratoire dû par la recourante. Il est pris acte du fait que la recourante trouve ce délai trop long. Il faut toutefois tenir compte de la surcharge de travail causée à l'AFC par l'entrée en vigueur de la LTVA (ATF non publié du 22 juin 1999 en la cause D. AG et C. AG [2A.364/1998], consid. 3c in fine; décision de la Commission de céans du 9 février 2001, en la cause T. [CRC 1999-073], consid. 5). Au demeurant, la recourante avait la possibilité de payer l'impôt sous réserve, en attendant une décision finale infirmant ou confirmant la première position de l'AFC, ce qui lui aurait évité d'avoir à supporter un intérêt moratoire. En d'autres termes, dès lors que le contribuable a conservé par devers-lui la libre disposition de sommes d'argent, ainsi que leur rendement, alors que l'impôt était dû, l'intérêt moratoire apparaît justifié (décision non publiée de la Commission de céans du 5 juillet 2000, en la cause U. [CRC 1999-131], consid. 2b; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 2 juin 1989 en la cause O. SA contre AFC consid. 7; décision de la Commission de céans du 23 septembre 1998, in: JAAC 63.51 consid. 3c). Enfin et surtout, il convient de rappeler que si la recourante estimait que l'autorité tardait à statuer, elle ne pouvait demeurer inactive, mais devait l'interpeller (arrêt du Tribunal fédéral, in: RDAF 2003 II p. 645 consid. 5.2; ATF 125 V 375 consid. 2b). Au besoin, elle pouvait engager une procédure pour retard injustifié, ce qu'elle n'a pas fait. Dans ces conditions, la recourante ne peut rien tirer à son profit du grief invoqué.

7. (Rejet et frais)

Dokumente der SRK