[AZA 0/2]
2A.546/2001

IIe COUR DE DROIT PUBLIC
****

1er mai 2002

Composition de la Cour: MM. et Mme les Juges Wurzburger,
Président, Betschart, Hungerbühler, Yersin et Merkli.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Statuant sur le recours de droit administratif
formé par
X._____ S.A., représentée par Me Jacques Python, avocat à Genève,

contre
la décision prise le 7 novembre 2001 par la Commission fédérale de recours en matière de contributions, dans la cause qui oppose la recourante à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeurajoutée, à Berne;

(art. 28 AChA: prescription)
Vu les pièces du dossier d'où ressortent
les faits suivants:

A.- La société X._____ S.A. développe et distribue des logiciels d'application professionnelle et stratégique.
A la suite d'un contrôle, elle a été inscrite le 4 juillet 1991, avec effet rétroactif au 1er janvier 1988, au registre des grossistes de l'Administration fédérale des contributions au sens des art. 8 et 9 de l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (ci-après: AChA; RO 1941 821) en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994. Cette décision a été rendue définitive par un arrêt du 10 novembre 1992 du Tribunal fédéral.

Le 30 décembre 1997, l'Administration fédérale des contributions a envoyé une lettre à X._____ S.A. par télécopie et par la poste, afin d'interrompre la prescription relative aux créances d'impôt sur le chiffre d'affaires (ci-après: IChA) pour les périodes fiscales 1988 à 1994. En 1998, à la suite d'un nouveau contrôle, elle a confirmé que les conditions d'assujettissement à l'IChA étaient remplies par X._____ S.A. Elle a alors établi deux décomptes complémentaires pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 1988 au 31 décembre 1994. L'Administration fédérale des contributions a confirmé le bien-fondé de cette imposition par décision du 28 mai 1999.

B.- Par décision sur réclamation du 27 novembre 2000, l'Administration fédérale des contributions a considéré que la société devait effectivement être soumise à l'IChA mais a admis la prescription des créances échues durant les années 1988 à 1991.

C.- Le 7 novembre 2001, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission fédérale de recours) a admis le recours de X._____ S.A. en ce qui concerne la date d'échéance moyenne de l'intérêt moratoire.
Elle a, au surplus, confirmé la décision sur réclamation précitée relative aux créances d'IChA dues pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 1992 au 31 décembre 1994.

D.- Agissant par la voie du recours de droit administratif, X._____ S.A. demande au Tribunal fédéral d'annuler la décision de la Commission fédérale de recours en ce qui concerne la créance due pour la péri-

ode fiscale 1992 et de dire que cette dernière est prescrite.

La Commission fédérale de recours renonce à présenter des observations et se reporte à sa décision du 7 novembre 2001. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours.

Considérant en droit :

1.-Interjeté en temps utile contre une décision au sens de l'art. 5 PA fondée sur le droit public fédéral et prise par une commission fédérale de recours (art. 98 let-tre e OJ), sans qu'aucune des exceptions prévues aux art. 99 à 102 OJ ne soit réalisée, le présent recours est recevable au regard des art. 97 ss OJ.

2.- L'AChA a été abrogé par l'art. 82 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: OTVA; RO 1994 1464), entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Cette dernière a elle-même été abrogée par la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: LTVA; RS 641. 20), entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées et leurs dispositions d'exécution restent applicables, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité.
L'OTVA avait une disposition similaire à son art. 83 al. 1.
L'AChA s'applique dès lors au présent litige qui porte sur une créance échue en 1992.

3.- La recourante se plaint en particulier d'une violation de l'art. 28 AChA. Elle prétend que la lettre de l'Administration fédérale des contributions du 30 décembre 1997 envoyée par télécopie et par la poste n'a pas interrompu la prescription. En effet, la recourante estime, d'une part, que le courrier interruptif de prescription adressé par télécopie et reçu le 30 décembre 1997 est nul, car il ne revêt pas la forme écrite et que, d'autre part, le moment déterminant concernant l'interruption de la prescription en droit public est celui de la réception de l'acte interruptif par l'administré, et non celui de la remise de l'acte à un bureau de poste. Ayant reçu ladite lettre par la poste le 5 janvier 1998, soit après l'échéance de la prescription, la recourante considère que celle-ci n'a pas été interrompue en temps utile pour ce qui concerne l'impôt dû pour 1992.

a) Est donc seule litigieuse la question de savoir si la prescription relative à la créance d'IChA due pour la période fiscale 1992 a été ou non valablement interrompue.

b) Selon l'art. 28 AChA, l'impôt se prescrit par cinq ans dès l'expiration de l'année civile durant laquelle il est échu (art. 24 AChA). La prescription est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de la créance. Lorsque la prescription est interrompue, un nouveau délai de cinq ans commence à courir. L'ACha ne prévoit pas de prescription absolue.

c) La créance dont il est ici question est celle relative à la période fiscale 1992. Conformément à l'art. 28 AChA, la prescription était acquise, sous réserve d'interruption, le 1er janvier 1998. Or, le 30 décembre 1997, l'Administration fédérale des contributions a adressé à la recourante, par télécopie et sous pli ordinaire, la lettre suivante:

Ẅesdames, Messieurs,
Pour des raisons de surcroît de travail et de contradictions
dans les différentes prises de position,
la question de votre assujettissement en tant
que grossiste au sens de l'article 8, 1er alinéa,
lettre a en relation avec l'article 9, 1er alinéa,
lettre b de l'arrêté fédéral instituant un impôt
sur le chiffre d'affaires (AChA) n'a toujours pas
pu être tranchée définitivement. Nous nous voyons
donc contraints d'interrompre par la présente la
prescription au sens de l'article 28 AChA. Nous

nous mettrons en contact avec vous au début de
l'année 1998 afin de discuter la marche à suivre.. ¨

Il est incontesté que la recourante a reçu la télécopie le 30 décembre 1997 et le courrier le 5 janvier 1998.

d) Il convient d'examiner si une télécopie est une forme valable pour un acte interruptif de prescription relatif à une créance d'impôt.

Aux termes de l'art. 135 ch. 2 CO, la prescription est interrompue lorsque le créancier fait valoir ses droits par des poursuites, par une action ou une exception devant un tribunal ou des arbitres, par une intervention dans une faillite ou par une citation en conciliation. Le droit public est plus large que le droit privé dans l'admission des actes interruptifs du créancier et s'écarte ainsi de l'art. 135 CO (ATF 107 Ib 341 consid. 5c non publié; André Grisel, Traité de droit administratif, volume II, Neuchâtel, 1984, p. 666; Max Imboden/René A. Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Band I: Allgemeiner Teil, 6e éd., Bâle, 1986, p. 204; Attilio R. Gadola, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht in: Aktuelle juristische Praxis, 1995, p. 54; Andrea Braconi, Prescription et péremption dans l'assurance sociale in: Droit privé et assurances sociales, Fribourg, 1989, p. 232). Pour l'autorité, le délai est interrompu dès lors que cette dernière déclare son intention d'ouvrir une procédure et par tout acte qu'elle prend pendant celle-ci (Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, 2e éd., Berne, 2002, p. 86). En matière fiscale, une lettre de l'Administration adressée au contribuable est un acte suffisant si elle
mentionne qu'un état de fait donné est soumis à l'impôt (Archives 57 288 consid. 6, 47 328 consid. 4; MarkusBinder, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Zurich, 1985, p. 247; Département fédéral des finances, Commentaire de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994, Berne, 1994, p. 39). Il n'est pas nécessaire que cet état de fait soit complet et que tous les faits soient élucidés, ni que le montant de l'impôt réclamé soit indiqué (Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg, 2000, p. 164; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd., Lausanne, 1998, p. 225).
Il suffit que le contribuable comprenne de quoi il s'agit (Archives 60 506 consid. 4).

Dans le domaine fiscal, la jurisprudence a cerné plus précisément la notion d'actes tendant au recouvrement:
ceux-ci comprennent non seulement les actes de perception de l'impôt, mais aussi tous les actes officiels tendant à la fixation de la prétention fiscale qui sont portés à la connaissance du contribuable. Ces actes incluent, par exemple, l'envoi d'un décompte complémentaire (Archives 60 506 consid. 4), l'envoi d'une formule de déclaration, la sommation pour la remise de la déclaration ainsi que la notification d'un bordereau provisoire (ATF 126 II 1 consid. 2c et la jurisprudence citée; Archives 66 470 consid. 3c/bb). Selon l'ATF 126 II 1, valent également comme actes interruptifs de prescription, même si elles ne continuent pas concrètement la procédure de taxation, toutes communications officielles qui annoncent simplement une taxation à venir et dont le but est essentiellement d'interrompre la prescription. Elles font, en effet, connaître au contribuable la volonté des autorités de poursuivre leur travail en vue de la concrétisation de la créance fiscale. En l'occurrence, la télécopie en cause est une communication officielle, puisqu'elle émane de l'Administration fédérale des contributions. De plus, elle mentionne expressément la volonté de cette dernière de continuer la procédure.

e) Cette communication officielle a été transmise à la recourante par télécopie. Une télécopie ne remplit pas les conditions de la forme écrite. En effet, l'exigence de la forme écrite implique celle d'une signature manuscrite (cf.
art. 14 CO). Or, un écrit envoyé par télécopieur ne comporte, par définition, qu'une copie de la signature de son auteur (ATF 121 II 252 consid. 4a). Cela dit, en l'occurrence, la loi n'exige pas la forme écrite puisque l'art. 28 AChA n'impose pas de forme particulière pour l'acte tendant au recouvrement qui interrompt la prescription.

De plus, il ressort des exemples susmentionnés que le Tribunal fédéral a accepté comme interruptifs de prescription des actes tels que la notification de bordereaux, l'envoi de formules et la sommation. Or, ces actes non seulement ne portent pas toujours de signature manuscrite mais ne sont parfois pas signés du tout. Ils ne répondent donc en principe pas aux exigences de la forme écrite. Cela signifie que des actes ne revêtant pas la

forme écrite sont admis comme actes interruptifs de prescription.
Il résulte de ce qui précède que toute manifestation suffisamment claire de la volonté de l'administration fiscale de procéder au recouvrement d'une créance interrompt la prescription même si cette communication ne revêt pas la forme écrite sous forme d'acte portant une signature manuscrite. Il faut donc reconnaître à la télécopie en cause l'effet interruptif de prescription. En conséquence, la prescription relative à la créance d'IChA pour la période fiscale 1992 a été valablement interrompue par la télécopie du 30 décembre 1997 de l'Administration fédérale des contributions à la société recourante et reçue par celle-ci à cette même date. En effet, le contribuable a ainsi eu connaissance, avant l'échéance du délai de prescription, de la volonté claire de l'administration de poursuivre la procédure de taxation.

Quant aux arguments que la recourante tire de l'ATF 121 II 252, soit de la nullité du dépôt d'un recours par télécopie, ils ne sont pas pertinents puisque la loi exige la forme écrite pour le dépôt d'un tel recours. En effet, l'art. 30 OJ et l'art. 52 al. 1 PA exigent tous deux que les recours portent la signature du recourant ou d'un représentant autorisé, ce qui n'est pas le cas de l'art. 28 AChA, comme on l'a vu ci-dessus.

f) Dès lors qu'une communication sous forme de télécopie suffit pour interrompre la prescription, la question de savoir si, en droit public, un acte interruptif de prescription est soumis au principe d'expédition ou à celui de la réception peut être laissée ouverte.

4.- Mal fondé, le recours doit être rejeté. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ). Elle n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs,

le Tribunal fédéral prononce :

1. Le recours est rejeté.

2. Un émolument judiciaire de 5'000 fr. est mis à la charge de la recourante.

3. Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à la Commission fédérale de recours en matière de contributions et à l'Administration fédérale des contributions.

_____
Lausanne, le 1er mai 2002 KJE/dxc

Au nom de la IIe Cour de droit public
du TRIBUNAL FEDERAL SUISSE:
Le Président,

La Greffière,