Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.191/2002 /svc

Arrêt du 21 mai 2003
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président, Hungerbühler, Yersin, Merkli et Meylan, suppléant.
Greffière: Mme Revey.

Parties
O._____ S.A., recourante, représentée par
Me Renato Loriol, avocat, rue du Lac 4-6, 1207 Genève,

contre

Administration fédérale des contributions,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
Commission fédérale de recours en matière de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
impôt sur le chiffre d'affaires (qualité de fabricant, assujettissement rétroactif),

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 12 mars 2002.

Faits:
A.
La société O._____ S.A., inscrite au Registre du commerce de R._____ le 30 mai 1991, a pour but statutaire la vente de produits et appareils concernant l'entretien et le nettoyage de tapis, moquettes et sols, ainsi que d'articles s'y rapportant.

A la suite d'un contrôle effectué le 4 juin 1996, l'Administration fédérale des contributions assujettit rétroactivement l'entreprise, pour la période allant du 1er septembre 1991 au 31 décembre 1994, à l'impôt sur le chiffre d'affaires, selon l'arrêté du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (AChA; RO 1941 821 et les modifications subséquentes), en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994. A cette même date, l'autorité établit un décompte complémentaire d'IChA s'élevant à 55'365 fr., intérêt moratoire en sus dès le 30 octobre 1993. Dans la décision formelle prise le 25 août 1997, l'Administration fédérale des contributions exposa que la société devait être considérée comme un grossiste fabricant au sens des art. 8 al. 1 lettre a, 9 al. 1 lettre b et 10 al. 2 AChA, car son activité consistait en réalité à diluer en partie un produit concentré, à y rajouter parfois un parfum ou un arôme et à le conditionner en plus petites quantités pour le vendre uniquement à une clientèle de particuliers non professionnels.
B.
Le prononcé du 25 août 1997 a été confirmé d'abord le 5 mars 2001 par l'Administration fédérale des contributions statuant sur réclamation, puis le 12 mars 2002 par la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, O._____ S.A. requiert le Tribunal fédéral d'annuler la décision du 12 mars 2002 de la Commission fédérale de recours et de constater qu'elle n'est pas assujettie à l'impôt sur le chiffre d'affaires en qualité de grossiste pour la période allant de mai 1991 à décembre 1994.

Subsidiairement, elle demande au Tribunal fédéral de l'acheminer à prouver, notamment par témoins, la réalité des faits qu'elle allègue. Elle invoque le droit d'être entendue, soit le droit à l'administration des preuves (art. 29 al. 2 Cst.), la protection de la bonne foi (art. 9 Cst.), l'égalité de traitement (art. 8 Cst.), ainsi que la prescription (art. 28 AChA).
D.
La Commission fédérale de recours renonce à présenter des observations et se reporte à sa décision. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours en se référant à son propre prononcé ainsi qu'à la décision attaquée.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Formé 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 lettre 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 et des règles spéciales prévues par les art. 6 al. 3 AChA, 66 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20), en vigueur depuis le 1er janvier 2001, et 71a al. 1 PA, entré en vigueur le 1er janvier 1994.
1.2 La recourante demande au Tribunal fédéral l'administration de preuves, notamment qu'il procède à l'audition de témoins. La Cour de céans s'estime toutefois suffisamment renseignée au sens de l'art. 95 al. 1 OJ, si bien qu'il sied d'écarter cette requête.
1.3 L'arrêté instituant un impôt sur le chiffre d'affaires a été abrogé par l'art. 82 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures), entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Cette ordonnance a elle-même été remplacée par la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée. 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'ordonnance comportait une disposition similaire à son art. 83 al. 1. L'arrêté instituant un impôt sur le chiffre d'affaires s'applique dès lors au présent litige, qui porte sur une créance concernant des opérations réalisées du 1er septembre 1991 au 31 décembre 1994.
2.
L'intéressée ne conteste pas que ses activités déployées du 1er septembre 1991 au 31 décembre 1994 sont soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Un tel grief serait du reste vain, dès lors que les activités décrites dans la partie en fait ci-dessus correspondent effectivement à la notion de grossiste fabricant au sens des art. 8 al. 1 lettre a, 9 al. 1 lettre b et 10 al. 2 AChA.
3.
3.1 L'arrêté instituant un impôt sur le chiffre d'affaires est fondé sur le principe de l'auto-taxation. Il prévoit ainsi, à son art. 30 al. 1, que tout grossiste doit remettre une déclaration écrite à l'Administration fédérale des contributions dans les quinze jours après que les conditions prévues à l'art. 9 ou à l'art. 9bis ont été remplies. De même, l'art. 34 al. 1 AChA astreint le contribuable à tenir ses livres de manière que les faits importants pour la détermination de l'existence et de l'étendue de l'assujettissement puissent y être constatés aisément et avec sûreté. En outre, le contribuable doit remettre spontanément à l'Administration fédérale des contributions, dans les trente jours après l'expiration de la période fiscale, le décompte sur lequel l'impôt est calculé, et verser l'impôt simultanément à la remise de ce document (art. 25 al. 1 et 26 al. 1 AChA).

Ainsi, il appartient aux grossistes de s'annoncer spontanément à l'autorité fiscale, et non à celle-ci de les rechercher. Le contribuable doit dès lors examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujettissement subjectif à l'impôt et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités. A cet égard, le contribuable est habilité à exiger une décision formelle de constatation (art. 5 al. 1 lettre a AChA). 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 (cf. Archives 64 727 consid. 4a, 48 429 consid. 3; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Berne 1983, n°59 p. 51 et n°850 p. 339).
3.2 En l'occurrence, la recourante déclare s'être fiée à un renseignement reçu de l'Administration fédérale des contributions en septembre 1991, selon lequel ses activités n'étaient pas soumises à l'IChA. Elle précise avoir obtenu cette information par téléphone, sur appel de sa comptable, laquelle avait alors fourni ¨toutes les explications nécessaires relatives à l'activité de l'entreprise et [avait]notamment expliqué que la société [...]vendait

essentiellement des produits et des machines d'entretien (recours p. 4 et 10). Toujours de l'avis de la recourante, la décision de l'assujettir rétroactivement à l'impôt sur le chiffre d'affaires contredit ainsi les assurances prodiguées en 1991, partant heurte son droit à la protection de la bonne foi.
3.2.1 Le droit constitutionnel du citoyen à être traité par les organes de l'Etat conformément aux règles de la bonne foi est expressément consacré à l'art. 9 Cst. (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4e éd., Zurich 2002, n°624). Il protège la confiance légitime que le citoyen a placée dans les assurances reçues de l'autorité ou dans tout autre comportement adopté par celle-ci et suscitant une expectative déterminée (ATF 126 II 377 consid. 3a p. 387; 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123; cf. aussi ATF 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125). Ainsi, l'art. 9 Cst. confère d'abord au citoyen le droit d'exiger de l'autorité qu'elle se conforme aux assurances (promesses, renseignements, communications, recommandations ou autres déclarations) reçues, si les conditions cumulatives suivantes sont réunies (ATF 121 II 473 consid. 2c; 118 Ia 245 consid. 4b et les arrêts cités):
a) l'autorité est intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées;
b) l'autorité a agi ou est censée avoir agi dans les limites de sa compétence;
c) l'administré a eu de sérieuses raisons de croire à la validité de l'acte suivant lequel il a réglé sa conduite;
d) l'administré s'est fondé sur l'acte en question pour prendre des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir un préjudice;
e) la loi n'a pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée.
Cela étant, le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité; le principe de la bonne foi n'a dès lors qu'une influence limitée, surtout s'il entre en conflit avec celui de la légalité. Ainsi, le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (arrêt 2A.92/1999 du 18 janvier 2000, consid. 4a, publié in Pra 2001 7 42, et la jurisprudence citée).
3.2.2 Selon les faits retenus par la décision attaquée, l'intéressée a indiqué lors de l'entretien téléphonique litigieux qu'elle exerçait une activité de vente. En revanche, il ne ressort pas de l'arrêt incriminé que la société aurait alors fait état d'opérations telles que dilutions ou adjonctions de parfums ou d'arômes. L'intéressée ne soutient du reste pas le contraire devant la Cour de céans. Or, les faits omis constituaient un point décisif dans l'examen de son assujettissement. Force est ainsi de considérer que la société n'a pas fourni, lors de cet échange téléphonique, tous les éléments nécessaires pour résoudre correctement la question de son assujettissement. Par conséquent, à supposer même que l'Administration fédérale des contributions lui ait alors affirmé qu'elle n'était pas soumise à l'IChA, cette déclaration se fondait sur des informations lacunaires, partant n'est pas susceptible de lier l'autorité. Au demeurant, un simple échange téléphonique - susceptible d'être entaché par des équivoques, imprécisions ou omissions - n'est guère probant, d'autant moins qu'en matière d'IChA, la procédure se déroule en principe en la forme écrite. Le grief de violation du droit à la protection de la bonne foi doit dès lors être
rejeté.
3.3 En lien avec cet entretien téléphonique, la recourante dénonce une violation de son droit d'être entendue, reprochant en substance à l'Administration fédérale des contributions ainsi qu'à la Commission fédérale de recours de n'avoir jamais cherché à déterminer, de manière sérieuse et approfondie, si l'Administration fédérale des contributions avait effectivement indiqué à [sa comptable], au mois de septembre 1991, que la société ne serait pas soumise à l'impôt sur le chiffre d'affaires (recours p. 8). Notamment, l'intéressée fait grief aux autorités susmentionnées d'avoir refusé d'entendre la comptable en cause au motif qu'elles considéraient, d'une part, que celle-ci se trouvait dans un rapport de proximité et de dépendance avec la recourante, impliquant d'apprécier ses dires avec réserve, et, d'autre part, qu'elle avait déjà pu s'exprimer lors du contrôle du 4 juin 1996, auquel elle assistait.

La question de savoir si, comme le soutient la recourante, l'Administration fédérale des contributions lui a affirmé en septembre 1991 que ses activités étaient dispensées de l'IChA, est dépourvue d'incidence sur le sort de la cause. En effet, conformément au considérant 3.2.2 ci-dessus, un tel renseignement ne permettrait de toute façon pas de conclure à une violation du principe de la bonne foi ni, du reste, à une quelconque violation du droit fédéral. Dans ces conditions, les autorités étaient ainsi fondées à refuser d'administrer les preuves y relatives, et ce indépendamment d'autres motifs. Au reste, peu importe que la comptable ait été une mandataire indépendante et non une employée de la société. Ses liens avec la recourante auraient de toute manière conduit

à relativiser d'emblée ses affirmations sur la teneur d'un entretien téléphonique datant d'environ dix ans. Enfin, une obligation d'administrer des preuves relatives à l'existence et/ou à la teneur de l'entretien téléphonique litigieux n'aurait été envisageable que si la recourante entendait démontrer que les activités décrites à cette occasion incluaient non seulement la vente, mais encore certaines opérations telles que dilutions et adjonctions. Elle n'a toutefois
jamais exprimé une telle intention. Le grief tombe ainsi à faux.
4.
Il reste à examiner si la créance fiscale en cause est prescrite, comme le prétend la recourante.
4.1 D'après 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 étant interrompue par tout acte tendant au recouvrement de la créance. Une telle interruption fait courir un nouveau délai de cinq ans. Pour interrompre la prescription, il suffit de communiquer sans ambiguïté au contribuable qu'un certain état de fait est subordonné à l'impôt, notamment en notifiant un décompte complémentaire. L'arrêté ne prévoit pas de prescription absolue (Metzger, op. cit., nos 874 ss p. 346).

La créance présentement en cause concerne les périodes fiscales allant du 1er septembre 1991 au 31 décembre 1994. Les premiers montants, échus en 1991, ont en principe été frappés par la prescription cinq ans après l'expiration de cette année civile 1991, soit le 31 décembre 1996. La prescription a cependant été interrompue par le décompte complémentaire du 4 juin 1996, puis, successivement, par les décisions des 25 août 1997, 5 mars 2001 et 12 mars 2002. La créance litigieuse n'est donc nullement atteinte par la prescription prévue par l'art. 28 AChA.
4.2 La Commission fédérale de recours relève toutefois qu'à l'époque où l'arrêté instituant un impôt sur le chiffre d'affaires était en vigueur, l'Administration fédérale des contributions observait une pratique, étendue à tous les contribuables par des ïdirectives internesïde février 1971, consistant à ne réclamer la créance fiscale que sur les trois dernières années ïprécédant l'assujettissement formel.ï En l'espèce, toujours selon l'autorité intimée, cette pratique s'avère cependant sans incidence favorable à la recourante, en raison d'une ïcoïncidence fortuite entre la règle de l'assujettissement rétroactif sur trois années civiles dès le 16 décembre 1994 [...]et celle de la prescription de cinq ans dès le [4 juin 1996].¨

Selon la décision attaquée, la recourante a déposé le 16 décembre 1994 une déclaration d'adhésion au taux de dette fiscale nette, au sens de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée. A cette occasion, la société précisa exercer, conformément à la réalité, une activité de ïfabricanteët distributrice de produits de nettoyage.

Cependant, il ressort de la décision sur réclamation du 5 mars 2001 que la recourante avait précédemment rempli le 24 septembre 1994 un ïquestionnaire d'assujettissement comme contribuable TVA.ï Or, selon cette même décision - qui n'est pas contestée sur ce point - les indications apposées par la recourante sur ce document se bornaient, contrairement à la déclaration du 16 décembre 1994, à mentionner une activité de vente et de distribution, à l'exclusion de fabrication. Ces renseignements omettaient ainsi un élément décisif et indiquaient à l'administration que les activités actuelles et antérieures de la société n'étaient pas soumises à l'IChA, contrairement à la situation réelle. Dans ces conditions, il n'y a pas lieu d'octroyer à la recourante le bénéfice d'une rétroactivité limitée à trois ans, mais de s'en tenir à une période de cinq ans. Celle-ci couvre alors l'intégralité de la créance fiscale litigieuse, ce même en prenant le contrôle du 4 juin 1996 pour date de référence.

En conclusion, ni l'art. 28 AChA, ni la pratique adoptée par l'Administration fédérale des contributions n'entraînent la prescription de la créance litigieuse.
5.
Enfin, la recourante dénonce une violation du principe de l'égalité de traitement (art. 8 Cst.), au motif qu'il est ïde notoriété publique que de nombreuses sociétés exerçant, notamment à O._____, une activité identique¨ a la sienne sont pas soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Contrairement à ce que semble soutenir l'intéressée, ni l'existence de sociétés déployant la même activité que la sienne, ni l'application à leur égard d'un traitement plus favorable, ne constituent des faits notoires, mais des faits à établir. Dans la mesure où la recourante se borne à l'assertion reproduite ci-dessus sans indiquer quels

sont les cas concrets vis-à-vis desquels elle s'estime discriminée, ce moyen est irrecevable faute de respecter les exigences de motivation de l'art. 108 al. 2 OJ (cf. ATF 123 II 359 consid. 6b/bb).
6.
Vu ce qui précède, le recours est mal fondé. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ). Compte tenu de l'issue du litige, il se justifie de ne pas allouer de dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 21 mai 2003
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: