

CH_VB JAAC 68.58 vom 8. Oktober 2003

Bundesverwaltung, 2003-10-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_68.58__

FR: CH_VB JAAC 68.58 du 8 octobre 2003

IT: CH_VB JAAC 68.58 del 8 ottobre 2003

Erwägungen

E. 1

- 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). 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 richiesta dagli Amministratori federali 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

E. 2

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

E. 3

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 Ib 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

E. 4

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'assujetti 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

E. 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 sont 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 sied 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.

E. 10

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 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

E. 11

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

E. 12

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 68.58 - Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 8 octobre 2003 en la cause X. SA [CRC 2001-128] In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 2004 Année Anno Band 68 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 006 581 Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert. Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale. Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.