



CRC 2004-011

Président : Pascal Mollard
Juges : Sarah Protti Salmina ; Peter Spinnler
Greffière : Anne Tissot Benedetto

Décision du 24 mars 2006

en la cause

X, recourante, ...

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, (réf. ...)

concernant
la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
assujettissement ; immatriculation rétroactive

I. En fait :

A.– La société X est une société anonyme au sens des art. 620 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO ; RS 220), inscrite au registre du commerce du canton de A dès le 8 novembre 1993 et ayant pour but « ... » (extrait du registre du commerce du canton de A du 9 février 2006). Elle s'annonça auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en

date du 20 janvier 2000 en vue de s'enregistrer comme contribuable à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Elle déposa à ce titre un « questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA » (ci-après : le formulaire d'assujettissement) à la date précitée tout en sollicitant d'être mise au bénéfice d'une « imposition forfaitaire ». Elle remplit également à cette occasion la demande d'option pour un assujettissement volontaire. Suite à la demande en ce sens de l'administration fiscale du 24 octobre 2000, la société remit également un questionnaire complémentaire portant sur les chiffres d'affaires encaissés depuis 1994. Sur base des indications fournies, l'AFC procéda à l'inscription de la société dans le registre des assujettis à la TVA avec effet au 1^{er} janvier 1995. En outre, l'AFC accorda à l'intéressée en date du 15 janvier 2001 l'application du taux de dette fiscale nette de 5.2% pour la période fiscale du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 1998 et de 5.9% pour la période fiscale du 1^{er} janvier 1999 au 31 décembre 2000.

B.– La société X contesta par envoi du 20 février 2001 son immatriculation avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1995. Elle expliqua notamment avoir demandé à l'AFC à deux reprises en date des 17 novembre et 29 novembre 1994 si elle devait être assujettie à la TVA compte tenu de la nature de ses activités et de son chiffre d'affaires estimé à Fr. 200'000.– et avoir interprété l'absence de réponse de l'administration comme la confirmation qu'elle n'était pas assujettie. Elle précisa également que ce n'était qu'au moment où ses intermédiaires avaient commencé à lui facturer de la TVA qu'il s'était imposé pour elle de requérir l'assujettissement volontaire, ceci afin de lui permettre de récupérer l'impôt préalable. Elle remit enfin deux décomptes TVA, l'un portant sur les périodes fiscales du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 1998 et l'autre portant sur les périodes fiscales du 1^{er} janvier 1999 au 30 juin 2000. Le premier faisait état d'un chiffre d'affaires déterminant de Fr. 721'251.80 et d'un impôt au taux de 5.2% de Fr. 37'505.10 et le second portait sur un chiffre d'affaires déterminant de Fr. 140'125.– pour un montant d'impôt dû au taux de 5.9% de Fr. 8'267.35, ce qui portait le montant de l'impôt global à Fr. 45'772.45 pour les périodes fiscales précitées. Elle indiqua également dans ce cadre qu'elle ne serait pas en mesure de s'acquitter d'un tel montant faute de réserve suffisante et demanda dès lors que l'AFC reconsidère sa position. N'ayant pas reçu de réponse de l'autorité fiscale, la société, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, réitéra partie des explications précitées en date du 30 mars 2001

C.– Par courrier du 25 avril 2001, l'AFC indiqua à la société concernée les bases légales applicables en l'espèce et lui expliqua que, selon les chiffres d'affaires réalisés pendant les périodes fiscales litigieuses, les conditions d'un assujettissement obligatoire étaient déjà réalisées depuis le 1^{er} janvier 1995, ce qui justifiait son immatriculation auprès du registre des assujettis à la TVA avec effet rétroactif dès cette date. L'administration expliqua également n'avoir aucune trace de la correspondance invoquée du 17 novembre 1994 et du fax qui a suivi en date du 29 novembre 1994, tout en lui faisant part des possibilités d'obtenir le cas échéant un plan de paiement en s'adressant auprès du service de recouvrement compte tenu des difficultés évoquées. La société répondit par envoi du 18 mai 2001, aux termes de laquelle elle demanda à l'AFC, compte tenu des circonstances du cas d'espèce, de l'inscrire auprès du registre des contribuables TVA avec effet au 1^{er} janvier 1999, sous peine sinon d'être déclarée en faillite. S'ensuivit un échange de correspondances entre les parties.

D.– Par décision du 21 septembre 2001, l’AFC confirma la dette fiscale susmentionnée de Fr. 45’772.45, intérêts moratoires en sus. La société X forma réclamation en date du 4 octobre 2001, alléguant qu’il ne lui était pas possible de s’acquitter du montant d’impôt requis et qu’elle n’était pas responsable des retards et négligences de l’administration fiscale relatifs notamment à l’absence de toute réponse à sa demande du 17 novembre 1994. Elle sollicita d’être inscrite comme assujettie TVA avec effet au 1^{er} janvier 1999. L’AFC rejeta la réclamation ainsi formulée par décision du 18 décembre 2003, confirmant l’inscription de l’assujettie avec effet au 1^{er} janvier 1995 et la dette fiscale résultant des décomptes remis par cette dernière portant sur un montant de Fr. 45’772.45, intérêts moratoires en plus, pour les périodes considérées du 1^{er} janvier 1995 au 30 juin 2000, sous réserve d’un éventuel redressement fiscal après contrôle au sens de l’art. 50 de l’ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures), respectivement de l’art. 62 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20).

E.– A l’encontre de cette décision, la société X (ci-après : la recourante) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans) par acte du 15 janvier 2004, dûment complété dans le délai imparti à cet effet par ses écritures du 31 janvier 2004, invoquant l’absence de réponse de l’AFC à ses premiers courriers envoyés courant 1994 et le fait qu’elle ne serait pas à même d’assumer le montant de l’impôt litigieux sans mettre en péril sa viabilité.

F.– Par réponse du 4 mars 2004, l’AFC a conclu au rejet du recours, avec suite de frais, tout en renonçant à déposer de plus amples déterminations.

Les autres faits seront repris, en tant que de besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

II. En droit :

1.– a) Conformément à l’art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l’ancienne Constitution de 1874 (aCst.), 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 LTVA. Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} 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 seule applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1^{er} janvier 2001.

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 Commission fédérale de recours en matière de contributions dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 18 décembre 2003, a été notifiée au recourant au plus tôt le 19 décembre 2003. Le recours du 15 janvier 2004 a donc été interjeté dans le délai prescrit par l'art. 50 PA. En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit pleinement les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ou de fond. Il importe donc d'entrer en matière.

c) Il sied enfin de préciser l'objet du litige, dans la mesure où, par ses conclusions, le recourant est à même de réduire ce dernier (en n'attaquant pas ou plus certains points de la décision entreprise) (André Moser, in Moser/Uebersax, *Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 2.13 et 2.85).

En l'occurrence, la recourante conteste le principe même de son assujettissement avec effet au 1^{er} janvier 1995, sans contester les chiffres d'affaires – qu'elle a d'ailleurs elle-même déclarés au moyen des décomptes datant du 19 février 2001 – retenus à ce titre. Elle ne remet par ailleurs pas en cause les montants de TVA calculés. Elle ne fait que préciser à l'appui de son recours qu'elle ne doit pas être assujettie avec effet au 1^{er} janvier 1995 compte tenu de ses courriers antérieurs à l'AFC et de l'absence de réponse de celle-ci, ainsi que de son impossibilité à régulariser le montant d'impôt requis à ce jour. Aussi les montants des chiffres d'affaires et de TVA ne seront-ils pas discutés par la suite. L'objet du litige se limite par conséquent à l'examen de la question du début de l'assujettissement et de l'immatriculation de la recourante au registre des contribuables TVA.

2.– a) aa) Aux termes de l'art. 17 OTVA, est assujetti subjectivement, celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même sans intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépassent annuellement le montant de Fr. 75'000.–. Demeure réservée la limitation (« Einschränkung ») de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA (dette fiscale nette s'élevant à moins de Fr. 4'000.- en présence d'un 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 juridique. Si les conditions de l'assujettissement subjectif sont remplies, le contribuable doit se faire inscrire immédiatement (arrêt du Tribunal fédéral du 13 février 2002, en la cause S. [2A.150/2001], consid. 4a, traduit à la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2002 II p. 156 ; décision de la Commission de recours 7 janvier 2004, in *Jurisprudence des*

autorités administratives de la Confédération [JAAC], 68.74 consid. 2a/aa et autres références citées).

bb) aaa) 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 Pauchard, Droit fiscal suisse – la taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 108 ss). La règle découlant de cette disposition est en soi contraire au principe de la neutralité TVA et de l'égalité de traitement, mais permet de tenir compte des principes du transfert de l'impôt et de la sécurité du droit. Sa constitutionnalité n'est dès lors pas contestée et ne saurait être remise en cause, comme le confirme la jurisprudence déjà rendue dans ce cadre (voir à ce sujet les décisions de la Commission de recours du 20 janvier 2003, in JAAC 67.80 consid. 2 [Steuer Revue [StR] 7-8/2003 p. 549] et du 3 décembre 1998, in JAAC 63.76 consid. 3b/bb).

Pour déterminer si l'assujettissement commence avec l'entrée en vigueur de l'OTVA, soit au 1^{er} janvier 1995, le nouveau droit doit être appliqué aux opérations imposables qui ont été exécutées dans les douze mois précédents (art. 84 al. 2 OTVA ; cf. également sur ce point la brochure éditée par l'AFC en septembre 1994 « Passage du régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires à celui de la taxe sur la valeur ajoutée », ch. 3.1 ss). Ainsi, pour le début de l'assujettissement au 1^{er} janvier 1995, lors de l'introduction de la TVA, c'est le chiffre d'affaires de l'année 1994 qui est déterminant (voir à ce sujet, arrêt précité du Tribunal fédéral du 13 février 2002, en la cause S. [2A.150/2001], consid. 4b *in fine*). Comme on l'a rappelé, l'art. 19 al. 1 let. a OTVA prévoit, à côté de la limite précitée de Fr. 75'000.-, une deuxième limite, en dessous de laquelle un entrepreneur peut ne pas être assujéti à la TVA. Ainsi, les entrepreneurs, dont le chiffre annuel ne dépasse pas Fr. 250'000.- ne sont pas assujéti à l'impôt si la dette fiscale nette, à savoir la différence entre l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt préalable, ne dépasse pas régulièrement Fr. 4'000.- par année (arrêt du Tribunal fédéral du 20 septembre 2000, publié dans les Archives de droit fiscal suisse [Archives] 71 57 consid. 2 ; décisions de la Commission de recours du 10 février 2004, in JAAC 68.97 consid. 2a ; du 20 janvier 2003, in JAAC 67.79 consid. 2a ; du 9 décembre 2002, in JAAC 67.51 consid. 2a/aa et du 3 décembre 1998, in JAAC 63.76 consid. 3 ; 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. 199). Pour être exempté de l'assujettissement, il faut encore que la limite de Fr. 4'000.- ne soit pas atteinte pendant plusieurs années. Ainsi, si ce n'est qu'à titre occasionnel que la limite n'est pas dépassée, l'assujéti ne peut, sans autres, être libéré de ses obligations fiscales (cf. notamment décision de la Commission de céans du 3 décembre 1998, in JAAC 67.76 consid. 3 et 6a et ch. 2.4 de la brochure du mois d'août 1999 « Assujettissement à la TVA »). Celui qui est exempté de l'assujettissement selon cette dernière disposition sera toutefois assujéti dès la fin de l'année civile au cours de laquelle son chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement aura dépassé Fr. 250'000.-, ou au cours de laquelle l'impôt restant dû après déduction de l'impôt préalable sera supérieur à Fr. 4'000.- (art. 21 al. 3 1^{ère} phrase OTVA).

bbb) Selon la pratique administrative, la charge fiscale se calcule selon la méthode effective ou selon la méthode forfaitaire simplificatrice mise en œuvre par l'AFC pour faciliter la détermination de l'assujettissement des petites entreprises. Selon la méthode dite simplifiée, la TVA doit être calculée aux taux prévus sur les recettes de l'année considérée. L'impôt préalable se calcule quant à lui aux taux prévus sur les achats de marchandises et/ou de matières premières auquel on ajoute le forfait de 0,7% (0,6% jusqu'au 31 décembre 1998) du chiffre d'affaires pour les autres charges (investissements, moyens d'exploitation et frais généraux) (brochure « Assujettissement à la TVA », édition août 1999, ch. 2.5-2.7 ; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 201). La Commission de recours a déjà pu considérer que la méthode forfaitaire ne violait pas le droit fédéral (cf. art. 47 al. 3 OTVA), dans la mesure où le fournisseur de prestations peut à tout moment déterminer sa charge fiscale conditionnant son assujettissement en fonction de la méthode effective, notamment s'il pense que la méthode simplifiée ne conduit pas à un résultat correct (voir à ce sujet, les décisions de la Commission de recours du 21 juin 2004, in JAAC 68.156 consid. 2a/bb ; du 10 février 2004, in JAAC 68.97 consid. 2b et du 20 janvier 2003, in JAAC 67.79 consid. 2b). Ces deux méthodes s'emploient également pour déterminer si un assujetti doit être radié du registre des contribuables, dans la mesure où la charge fiscale nette est régulièrement inférieure à Fr. 4'000.– pour un chiffre d'affaires se situant entre Fr. 75'000.– et Fr. 250'000.–. Il n'est en revanche pas possible d'utiliser le taux de dette fiscale nette que ce soit pour déterminer le début ou la fin de l'assujettissement (décisions précitées du 21 juin 2004, in JAAC 68.156 consid. 2a/bb et du 10 février 2004, in JAAC 68.97 consid. 3d).

ccc) Les règles de détermination de l'assujettissement à la TVA varient toutefois selon que l'entreprise est déjà active ou qu'elle commence, respectivement étend considérablement son activité commerciale (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 207). Dans l'hypothèse où l'entreprise débute ou s'étend par la reprise d'un commerce ou l'ouverture d'un nouveau secteur d'activité, l'assujettissement commence à ce même moment s'il y a lieu d'admettre que le chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement sera supérieur à Fr. 75'000.– dans les douze mois suivants (art. 21 al. 2 OTVA). Lorsqu'il n'est pas possible de prévoir, au moment où débute une activité en principe soumise à l'impôt, que les limites déterminantes seront dépassées, le prestataire doit, à l'expiration des trois premiers mois de l'activité commerciale, rapporter le chiffre d'affaires obtenu depuis le début à une année entière, et procéder de même pour le montant de l'impôt préalable déductible. Si les limites de chiffre d'affaires sont dépassées, l'intéressé doit s'annoncer immédiatement comme assujetti ; il sera immatriculé dès le début de son activité ou, le cas échéant, dès le prochain trimestre civil (décision précitée de la Commission de recours du 3 décembre 1998, in JAAC 63.76 consid. 3b). En revanche, celui qui est exempté de l'assujettissement selon l'art. 19 al. 1 let. a OTVA est assujetti dès la fin de l'année civile au cours de laquelle son chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement a dépassé Fr. 250'000.–, ou au cours de laquelle l'impôt restant dû après déduction de l'impôt préalable est supérieur à Fr. 4'000.– (art. 21 al. 3 1^{ère} phrase OTVA).

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 (décisions de la Commission de recours du 27 février 2002, en la cause E. [CRC 2001-055], consid. 4a/bb et du 5 janvier 2000, in JAAC 64.83 consid. 2). 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 (arrêt du Tribunal fédéral du 21 mai 2003, en la cause O. [2A.191/2002], consid. 3.1 ; dans le cas de l'ICHA : voir notamment Archives 64 727 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 (voir à ce sujet, sous l'angle de l'ICHA, arrêt du Tribunal fédéral du 11 juin 2004, en la cause S. [2A.591/2003], consid. 4.1 ; sous l'angle de la TVA, décision de la Commission de céans du 7 janvier 2004, in JAAC 68.74 consid. 2b/aa). Il y a « assujettissement » rétroactif puisqu'une entreprise est assujettie dès que les conditions sont réalisées. Aussi l'expression « d'assujettissement rétroactif » s'avère-t-elle impropre, même si elle est en pratique fréquemment utilisée. L'assujetti a donc le devoir d'imposer ses chiffres d'affaires. C'est une conséquence du principe de l'auto-taxation qui veut, qu'en matière de TVA, l'assujetti lui-même déclare spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et verse à celle-ci l'impôt dû dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (art. 37 et 38 OTVA ; cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des Steuerrechts*, 6^{ème} édition, Zurich 2002, p. 421 s.). En d'autres termes, l'administration fiscale n'a pas à intervenir à cet effet, l'AFC n'établissant 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, 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 n'agit pas en ce sens, l'AFC procède alors par estimation (interne ou externe) ou en partant des bilans et comptes de pertes et profits (PP) de l'assujetti. Dans ce contexte, l'AFC ne peut procéder à l'estimation de la charge préalable. Il appartient en effet à l'assujetti, s'il souhaite faire valoir son droit à la déduction de l'impôt préalable, d'apporter les preuves exigées en conformité des art. 28 al. 1 et 29 al. 1 let. a OTVA (cf. décision de la Commission de recours du 12 mai 2005, en la cause H. [CRC 2003-167], consid. 3 et 4b et références citées).

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, 399 consid. 9c ; arrêts du Tribunal fédéral du 3 août 2000, en la cause B. [2A.527/1999], consid. 2c/cc [in Archives 69 895], du 15 mai 2000, en la cause H. [2A.555/1999], consid. 5d et du 26 février 1999, en la cause J. [2A.267/1998], 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 (arrêt du Tribunal fédéral du 3 août 2000, en la cause B. [2A.527/1999], consid. 2c/cc [Archives 69 895]).

c) S'agissant de la fin de l'assujettissement, celui-ci intervient en principe avec la cessation de l'activité soumise à l'impôt ou, en cas de liquidation d'un patrimoine, à la clôture de la procédure de liquidation (art. 22 let. a). L'assujettissement volontaire prend en règle générale fin au moment fixé par l'AFC, soit normalement à la fin de l'année civile ou de la période de décompte en cours (art. 22 let. b OTVA). Dans tous les autres cas, l'assujettissement cesse à la fin de l'année civile au cours de laquelle les montants déterminant l'assujettissement n'ont plus été dépassés et si l'on peut s'attendre à ce qu'ils ne le soient pas non plus pendant l'année civile suivante (art. 22 let. c ; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 10 mars 1999, publiée dans la JAAC 63.92 consid. 4a ; décisions non publiées de la Commission de recours des 30 septembre et 5 juillet 1999, en les causes P. [CRC 1999-016], consid. 5a et L. [CRC 1998-076], consid. 5 ; Camenzind/Honauer, op. cit. p. 208).

d) En l'espèce, la recourante s'est annoncée auprès de l'AFC par courrier du 20 janvier 2000 en sollicitant l'attribution d'un numéro de TVA. Elle a par la suite rempli et communiqué un formulaire d'assujettissement daté du 16 octobre 2000. Ce dernier faisait état d'un chiffre d'affaires déterminant pour l'année 1999 de Fr. 94'377.95 (pièce n° 4 des pièces produites par l'AFC). La recourante a toutefois omis de remplir le verso du questionnaire concernant le calcul de la dette fiscale nette lorsque le chiffre d'affaires déterminant se situe précisément entre Fr. 75'000.- et 250'000.-. Elle remit également à cette occasion une demande d'option et d'obtention d'un taux de dette fiscale nette. Enfin, suite à une demande en ce sens de l'AFC, la recourante indiqua les chiffres d'affaires réalisés depuis l'année 1994 jusqu'en 2000, lesquels s'élevaient, pour l'année 1994, à Fr. 199'934.95, pour l'année 1995, à Fr. 127'181.85, pour l'année 1996, à Fr. 191'441.10, pour l'année 1997, à Fr. 158'278.90, pour l'année 1998, à Fr. 222'958.55, pour l'année 1999, à Fr. 89'475.95 et enfin, pour l'année 2000, à Fr. 75'331.95. Au vu des circonstances, l'AFC a estimé que la recourante remplissait déjà les conditions d'assujettissement au sens des art. 17 et 19 OTVA au 1^{er} janvier 1995 et a procédé dès lors à son inscription au registre des contribuables TVA dès cette date.

Il s'impose en l'occurrence de tenir compte des chiffres d'affaires réalisés par la recourante depuis 1994, ceux-ci étant tous supérieurs à la limite de Fr. 75'000.-. Cependant, dans la mesure où ces montants sont en deçà de la limite de Fr. 250'000.- au sens de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, la recourante se devait de remplir correctement le questionnaire d'assujettissement, dont le calcul de la charge fiscale nette, à tout le moins au moment de son annonce concernant le chiffre d'affaires réalisé en 1999. A défaut, le calcul doit être opéré par l'administration fiscale

selon les éléments en sa possession afin de déterminer si les conditions d'assujettissement étaient réalisées. Il s'impose donc d'examiner le calcul de la charge fiscale nette du contribuable et de déterminer si la limite formulée à l'art. 19 al. 1 let. a OTVA de Fr. 4'000.– était atteinte et depuis quelle date précisément.

Afin de déterminer le début de l'assujettissement de la recourante, il s'impose en l'espèce de suivre la méthode de calcul simplifiée. Dite méthode permet ainsi de déterminer approximativement la charge fiscale nette annuelle selon les propres prévisions de l'intéressée (voir à ce sujet ch. 2.6 de la brochure du mois d'août 1999 « Assujettissement à la TVA » confirmant cette pratique). Celle-ci s'élèverait en l'occurrence pour l'année de référence (1994) du début de l'assujettissement au sens de l'art. 84 al. 2 OTVA à près de Fr. 9'975.90 si l'on tient compte des achats de marchandises d'un montant de Fr. 16'828.65 tel que retenu par l'administration fiscale au vu des pièces comptables remises par la recourante à l'appui de sa demande du 26 novembre 2003 (voir notamment le compte de pertes et profits au 31 décembre 2004 produit sous pièce n° 22 de l'AFC), selon le calcul suivant :

Impôt:	<u>199'934.95 x 6.5</u>		Fr. 12'202.60
	106.5		
Impôt préalable			
sur les achats de			
marchandises			
ou prestations			
de services :	<u>16'828.65 x 6.5</u>		
	106.5	Fr. 1'027.10	
sur les autres			
charges :	199'934.95 x 0.6 %	Fr. 1'199.60	– <u>Fr. 2'226.70</u>
Dette fiscale :			<u>Fr. 9'975.90</u>

Vu ce qui précède et dans la mesure où la recourante a déclaré un chiffre d'affaires déterminant en 1994 supérieur à Fr. 75'000.– pour une dette fiscale nette supérieure à la limite de Fr. 4'000.– au sens de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA (pour un chiffre d'affaires inférieur à Fr. 250'000.–), le début de son assujettissement a commencé le 1^{er} janvier 1995, ceci en conformité de l'art. 21 al. 1 1^{ère} phrase OTVA. L'assujettissement obligatoire de la recourante a par ailleurs perduré par la suite, à tout le moins jusqu'au 31 décembre 2000, si l'on tient compte des chiffres d'affaires déclarés supérieurs à Fr. 75'000.– et de la dette fiscale nette déterminée par l'administration fiscale selon le mode de calcul précité et selon les indications ressortant des pièces comptables fournies par la recourante supérieure à Fr. 4'000.–. Celle-ci ne conteste au demeurant pas les calculs effectués à cet égard. C'est donc à juste titre que l'AFC a fixé le début de l'assujettissement de la recourante au 1^{er} janvier 1995 et l'a donc inscrite au registre des contribuables dès cette date. La question peut toutefois se poser de savoir si la recourante continue de remplir les conditions d'assujettissement obligatoire dès l'année qui suit la période fiscale du 1^{er} janvier au 31 décembre 2000. En effet, vu le chiffre d'affaires réalisé en 2000, il est

à craindre que la dette fiscale soit inférieure à la limite de Fr. 4'000.-. Cette question n'a pas à être résolue en l'espèce, celle-ci n'ayant pas été discutée par la décision entreprise et se trouvant dès lors en-dehors de l'objet du litige.

3.- Cela étant, la recourante se prévaut implicitement de la protection résultant du principe de la bonne foi, estimant en effet qu'elle s'était crue à juste titre non assujettie à la TVA compte tenu de l'absence de réponse de l'AFC à un courrier qu'elle lui aurait adressé en date du 17 novembre 1994 et à un télécopie du même contenu en date du 29 novembre 1994.

a) Découlant directement de l'art. 9 Cst., le principe de la protection de la bonne foi énonce qu'un comportement loyal et digne de confiance doit présider dans les rapports entre l'Etat et l'administré (Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, Berne 1994, p. 428). Il 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. Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 131 II 636 s., consid. 6.1, 118 Ib 316 consid. 3b, voir cependant la décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 13 décembre 1994, in JAAC 60.16 consid. 3c/bb). Ainsi, selon la jurisprudence, l'autorité qui fait une promesse, donne une information ou fournit une assurance doit satisfaire les attentes créées, même si la promesse ou l'attente sont illégales, si les conditions cumulatives suivantes sont remplies (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 11 juillet 2003, en la cause S. SA [2A.561/2002], consid. 3.2 ; décision de la Commission de recours du 9 février 2001, in JAAC 65.83 consid. 5b) :

- l'autorité doit avoir agi dans un cas concret et vis-à-vis d'une personne déterminée (un renseignement général ou la distribution de notes d'information générale donnant une orientation sur une législation ou son application ou encore une pratique ne suffisent pas) ;
- l'autorité était compétente ou censée l'être ;
- l'administré ne pouvait se rendre immédiatement compte de l'illégalité du renseignement fourni ;
- ledit renseignement a incité l'administré concerné à prendre des mesures dont la modification lui serait préjudiciable ;
- enfin, la législation applicable n'a pas été modifiée entre le moment où l'information en cause a été donnée et celui où le principe de la bonne foi a été invoqué (Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, p. 108, n° 509 ; René Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Bâle 1990, p. 240 ss ; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 4^{ème} éd., Zurich 2002, p. 128 ss, plus particulièrement p. 138 ss, ch. 668 ss).

b) aa) Selon le Tribunal fédéral, lequel n'est toutefois de loin pas suivi par l'entier de la doctrine, 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. Les conditions susmentionnées doivent donc en principe être examinées avec une plus grande rigueur (cf. ATF 131 II 636 s., consid. 6.1, 118 Ib 316 consid. 3b ; décision non publiée de la Commission de recours du 3 février 2000, confirmée par le Tribunal fédéral, en la cause B. [CRC 1999-034], consid. 7b ; Blumenstein/Locher, op. cit., p. 28 ; *contra* : décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes, in JAAC 60.16 consid. 3c/bb ; Moor, op. cit., p. 429 ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2^{ème} éd., Bâle et Francfort-sur-le-Main 2002, § 3 note marg. 61 ; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 95).

bb) Il faut toutefois que l'autorité manifeste d'une manière ou d'une autre sa position, même s'il n'est pas nécessaire qu'elle le fasse explicitement, puisqu'elle sera liée si l'administré, sachant qu'elle est au courant, peut de bonne foi conclure de son mutisme qu'elle considère la situation comme régulière ou qu'elle a renoncé à exiger l'exécution de la prestation qu'il doit (Moor, op. cit., p. 432 et références citées). Il convient en outre de rappeler dans ce contexte que la TVA est soumise au principe de l'auto-taxation, dont l'importance a déjà été soulignée par la Commission de céans et qui répond au souci de la rationalité de la perception (art. 37 OTVA ; cf. les décisions de la Commission de recours, in JAAC 64.81 consid. 6a, 63.80 consid. 2a, 63.27 consid. 3a, 63.26 consid. 3a ; voir aussi, Blumenstein/Locher, op. cit., p. 421 s.). Il en résulte pour l'assujetti la pleine et entière responsabilité de veiller à ce que son chiffre d'affaires soit correctement imposé ; un devoir général d'information de la part de l'administration, basé sur le principe de la bonne foi, n'existe donc pas (RDAF 2000 II p. 306 consid. 5d ; André Grisel, Traité de droit administratif, vol. I, A 1984, p. 391). Les obligations qui incombent au contribuable sont de la sorte considérablement accrues et l'administration n'intervient dans la procédure d'établissement de la dette fiscale que lorsque celui-ci ne se conforme pas à ses obligations (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 271). On peut donc exiger de la part du contribuable soumis au principe de l'auto-taxation qu'il fasse preuve d'une connaissance particulière de ses obligations légales (Archives 48 433 consid. 3 *in fine* ; Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 167).

Dans cette optique, le rôle de l'administration n'est pas d'instruire les contribuables, mais bien de vérifier les éléments déclarés (décision non publiée de la Commission de recours du 22 avril 1998, confirmée par le Tribunal fédéral, dans la cause J. [CRC 1997-065], consid. 5), sans qu'elle n'ait, de façon générale, et en particulier dans le domaine de la TVA, un devoir général d'information (décision de la Commission de céans du 6 octobre 2003, in JAAC 68.57 consid. 6b et 7c). Il n'y a ainsi 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 II p. 506 consid. 5d ; arrêt du Tribunal fédéral du 9 août 2002, en la cause S. [2A.405/2001], consid. 4.5 ; décision de la Commission de céans du 8 octobre 2003, in

JAAC 68.58 consid. 4b/aa). 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.

c) En l'espèce, comme déjà rappelé, la recourante se prévaut de la protection résultant du principe de la bonne foi en raison du silence de l'AFC à ses correspondances des 17 et 29 novembre 1994. Sur ce point, l'administration fiscale a expliqué qu'elle n'avait pas été en mesure de retrouver trace des courriers en question, ceci malgré des recherches menées en ce sens. Elle a également indiqué que le numéro de fax utilisé par la recourante pour adresser son second courrier en date du 29 novembre 1994 n'était plus en service depuis 1993 (courrier de l'AFC à la recourante du 25 avril 2001, sous pièce n° 12 de l'AFC).

La Commission de céans constate, au regard des éléments en sa possession, que la recourante n'a pas été à même d'amener la preuve formelle de ses envois, le rapport d'activité concernant l'envoi de la lettre par fax en date du 29 novembre 1994 n'attestant pas formellement de sa transmission à l'AFC. La recourante n'a donc pas été en mesure de prouver qu'elle avait effectivement saisi l'administration fiscale de la question de son assujettissement à la TVA avant même l'entrée en vigueur de ce nouvel impôt. Aussi, dans de telles circonstances, s'agirait-il de considérer qu'elle ne remplit pas les conditions pour se prévaloir de la protection résultant du principe de la bonne foi. Cette question peut toutefois rester indécise, dans la mesure où, même si les correspondances précitées étaient parvenues à l'AFC, l'absence de réponse de cette dernière ne pouvait être considéré sans autres par la recourante comme étant l'assurance qu'elle n'était pas assujettie au nouvel impôt. En effet, l'AFC n'a pas adopté en l'occurrence de comportement propre à éveiller auprès de la recourante l'impression qu'elle ne serait pas assujettie à la TVA. L'administration fiscale n'a fourni dans le cas présent aucun renseignement, sur lequel la recourante aurait pu se fonder pour croire qu'elle n'était pas assujettie à la TVA. Ce n'est en effet, comme on l'a rappelé, pas sur la base d'une assurance que la recourante justifie sa « bonne foi », mais bien au contraire sur le silence de l'AFC suite à sa correspondances du 17 novembre 1994 et à son téléfax du 29 novembre 1994. Ces courriers sont, il est vrai, très clairs et circonstanciés et auraient mérité une réponse de l'administration fiscale. Toutefois, même s'il est regrettable que celle-ci n'y ait pas réagi, la recourante avait l'obligation de persister et avait le droit de demander une décision, le cas échéant, de recourir pour déni de justice. Le silence dont l'AFC a fait preuve dans ce contexte ne suffit pas en soi pour que la recourante puisse bénéficier de la protection résultant du principe de la bonne foi, puisqu'il lui appartenait de s'informer en priorité sur ses obligations légales, et donc sur les conditions de l'assujettissement, étant précisé que le rôle de l'AFC ne peut être celui d'un conseiller fiscal. Il en ressort que le silence en question, respectivement l'absence de réaction de l'autorité fiscale ne pouvait être compris par la recourante comme une confirmation ou une tolérance, selon laquelle l'administration tenait pour certain que la société ne devait pas être assujettie à la TVA (cf. à ce sujet, arrêt du Tribunal fédéral du 31 mars 2004, en la cause F. AG [2A.1/2004], consid. 2.2). La recourante ne pouvait ignorer les conditions d'assujettissement obligatoire et d'immatriculation. Cette dernière ne peut donc tirer un quelconque bénéfice du silence de l'administration fiscale, dans la mesure où elle n'a pu se fonder sur ce dernier pour adopter un quelconque comportement préjudiciable.

Au vu de ce qui précède, les conditions nécessaires pour se prévaloir de la protection résultant du principe de la bonne foi ne sont à l'évidence pas remplies. La recourante ne saurait dès lors s'en prévaloir pour justifier d'une immatriculation au registre des assujettis à la TVA à une date ultérieure au 1^{er} janvier 1995.

d) S'agissant des autres arguments soulevés par la recourante, ceux-ci s'avèrent mal fondés, en particulier au regard des principes de la légalité et de l'égalité de traitement qui prévalent en la matière.

En effet, la situation économique de la société recourante ne saurait remettre en cause la décision entreprise, et donc la créance fiscale, dans la mesure où la législation sur la TVA ne contient aucune disposition le permettant. Reste, cependant, réservée la possibilité de recourir à un plan de paiement, voire à une remise d'impôt, dès que la décision sera entrée en force (voir notamment décision de la Commission de céans du 28 juillet 2000, en la cause C. [CRC 2000-035], consid. 7).

4.– Il résulte des considérations qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision entreprise confirmée. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]). Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, par Fr. 2'500.– sont mis à la charge de la recourante qui succombe et imputés sur l'avance de frais du même montant.

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation conformément à l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage du 3 février 1993 (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de la société X est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 18 décembre 2003 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 2'500.– comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 2'500.–.
3. La présente décision est notifiée par écrit à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

La présente décision est notifiée par écrit aux parties. Elle peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès sa notification (art. 97 ss de la Loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [ci-après OJ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ):

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Anne Tissot Benedetto