



CRC 2003-138

Président : Pascal Mollard  
Juges : Christine Sayegh ; Peter Spinnler  
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

## **Décision du 4 juillet 2005**

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) ;  
impôt préalable ; réalisation d'un chiffre d'affaires ; fardeau de la preuve

### **Attendu :**

1. Que la société X (ci-après : la société), dont le siège est à A, demanda par courrier du 30 août 1999 adressé à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à être assujettie à la TVA à titre volontaire, en mentionnant au titre de raison de la demande « exploitation d'une centrale téléphonique et fourniture de prestations de télécommunications » et en indiquant qu'elle réalisait un chiffre d'affaires d'un montant de Fr. 50'000.-- provenant d'exportations ;
2. Que, suite à cette demande, ladite société fut immatriculée au registre des contribuables au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée

(OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures), respectivement au sens de l'art. 21 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20) depuis le 1<sup>er</sup> juillet 1999 jusqu'au 31 mars 2002 ;

3. Qu'en date du 10 décembre 2001, l'AFC pria la représentante de la société de lui faire parvenir les copies des factures adressées aux clients établies mais non déclarées pour la période du 1er juillet 1999 au 30 juin 2001 ;
4. Que par courrier du 8 février 2002, la représentante de la société informa l'AFC du fait qu'elle avait transmis la requête à la société, mais qu'elle restait sans nouvelles de celle-ci ;
5. Qu'en date du 22 février 2002, estimant que les conditions de la déduction de l'impôt préalable n'étaient pas remplies, puisqu'aucun chiffre d'affaires n'avait été déclaré, l'AFC établit un décompte complémentaire n° ..., d'un montant de Fr. 8'575.--, correspondant aux montants remboursés à la société au titre d'impôt préalable pour les périodes du 3<sup>e</sup> trimestre 1999 au 4<sup>e</sup> trimestre 2000 ;
6. Que par courrier du 27 février 2002, la représentante de la société demanda la radiation de celle-ci du registre des assujettis TVA, invoquant l'absence d'activité commerciale à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002 ; que l'AFC la radia avec effet au 31 mars 2002 ; que par le même courrier, la société contesta le décompte complémentaire précité ;
7. Que l'AFC rendit une décision formelle en date du 6 septembre 2002, confirmant l'entier de la dette fiscale résultant du décompte complémentaire, retenant que, dans la mesure où la société n'avait réalisé aucun chiffre d'affaires imposable depuis le début de son assujettissement, les conditions posées à la déduction l'impôt préalable n'étaient pas réunies ;
8. Qu'à l'encontre de cette décision, la société déposa une réclamation par acte du 9 octobre 2002, faisant valoir qu'elle avait réalisé un chiffre d'affaires imposable et produisant à titre de preuve un courrier de B, dont il ressortait, d'une part, qu'elle commandait diverses prestations chez B et, d'autre part, qu'elle fournissait des prestations au moyen de prepaid-cards (pour lesquelles elle ne disposait pas de factures puisque l'encaissement se faisait cash) ;
9. Que par courrier du 6 mars 2003, l'AFC sollicita de la recourante la remise de moyens de preuve démontrant l'existence d'un chiffre d'affaires, en lui fixant un délai de trente jours, par la suite prolongé au 15 juin 2003, sur demande de la société du 8 avril 2003 ;
10. Que par décision sur réclamation du 24 juillet 2003, l'AFC rejeta la réclamation précitée, considérant qu'aucun chiffre d'affaires n'avait été déclaré dans les décomptes des

périodes concernées et que la société n'avait pas démontré à satisfaction l'existence du chiffre d'affaires dont elle se prévalait dans sa réclamation ;

11. Que par mémoire du 11 septembre 2003, la société X (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre la décision sur réclamation précitée auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de céans ou de recours), faisant valoir en substance que l'AFC avait explicitement reconnu qu'elle fournissait des prestations de télécommunications et que celle-ci faisait dès lors preuve d'un comportement contradictoire en déclarant que l'existence du chiffre d'affaires n'était pas prouvée ; que la recourante se référait en outre à titre de preuve au courrier de B (entreprise à laquelle elle aurait versé plusieurs dizaines de milliers de francs) ; qu'elle se demandait subsidiairement si l'AFC n'avait pas commis une erreur en acceptant son assujettissement volontaire ;
12. Qu'en date du 30 septembre 2003, la recourante s'est enquis de possibilité d'obtenir l'assistance judiciaire et l'exonération des frais de procédure, mais qu'elle a renoncé, suite à la réponse du Président de la Commission de recours, à déposer une demande formelle d'assistance judiciaire ;
13. Que par réponse du 12 décembre 2003, l'AFC a conclu au rejet dudit recours, en se référant en particulier aux obligations comptables découlant des art. 46 et 47 OTVA, que la recourante n'avait manifestement pas respectées, et au principe de l'auto-taxation, en vertu duquel il ne pouvait être reproché à l'AFC d'avoir inscrit la recourante sur la base de ses seules déclarations ; qu'elle considérait par ailleurs que le principe de la bonne foi ne trouvait pas application dans ce contexte ;

#### **Considérant :**

14. Qu'il sied d'entrer en matière sur le recours, dans la mesure où il a été déposé en temps utile et respecte les exigences minimales ressortant des art. 51 et 52 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) ;
15. Qu'il convient au surplus de confirmer la compétence de la Commission de céans dans le cadre de la présente affaire (art. 53 OTVA en relation avec l'art. 71a al. 1 PA) ;
16. Qu'en l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entrant pas en considération, seule l'OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2001, soit avant l'entrée en vigueur de la loi fédérale précitée (voir arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346]) ;
17. Que la déduction de l'impôt préalable selon les art. 29 ss OTVA constitue un élément essentiel de la TVA suisse, conçue comme un système d'impôt net à tous les stades ; que

l'assujetti – lorsque des conditions données (en particulier formelles) sont réunies – peut déduire l'impôt qui lui est transféré par ses fournisseurs et ses mandataires ; que, pour faire valoir une déduction de l'impôt préalable, il est en principe requis que l'on utilise la livraison ou la prestation de services reçue aux fins prévues par l'art. 29 al. 2 let. a-d OTVA (cf. aussi l'art. 8 al. 2 let. h des dispositions transitoires [disp. trans.] de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 [aCst. ; RS 1, 3 et les modifications ultérieures], respectivement l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. h de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 [Cst. ; RS 101] ; Stephan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Berne 1994, p. 100) ; que l'art. 29 al. 3 OTVA prévoit que l'assujetti peut également déduire l'impôt préalable lorsqu'il utilise les biens ou les prestations de services pour des activités au sens de l'article 15 al. 2 OTVA ou pour des activités qui seraient imposables s'il les effectuait sur le territoire suisse ;

18. Que selon la maxime inquisitoriale, la Commission de céans constate l'état de fait pertinent et procède d'office, s'il y a lieu, à l'administration des preuves (en vertu de l'art. 22 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1999 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage [RS 173.31], renvoyant aux art. 12 ss et 29 ss PA ; cf. cependant art. 2 al. 1 PA) ;
19. Que ce principe est toutefois tempéré par l'obligation faite aux parties de collaborer à l'établissement de l'état de fait (art. 13 PA) ;
20. Que selon la jurisprudence, l'on peut attendre de l'assujetti qu'il invoque les faits à son avantage et également qu'il fournisse les preuves correspondantes, si des doutes quant à leur exactitude devaient surgir (Archives de droit fiscal suisse [Archives] 62 424 consid. 2b ; décision non publiée de la Commission de céans du 16 avril 1999, en la cause C. [CRC 1998-001], consid. 4a/bb), ce que confirme d'ailleurs l'art. 47 al. 1 OTVA, aux termes duquel 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 ;
21. Qu'il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur, le défaut de preuve étant au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (décision non publiée de la Commission de céans du 7 février 2001, en la cause C. [CRC 2000-043], consid. 2b ; Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, 2<sup>e</sup> éd., Berne 2002, p. 258 ss, 263 ; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n° 2021) ;
22. Que par ailleurs, selon la jurisprudence, l'autorité qui fait une promesse, donne une information ou fournit une assurance ne doit satisfaire les attentes créées, même si la promesse ou l'attente sont illégales, que si les cinq conditions cumulatives suivantes

sont remplies : que, premièrement, 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), que, deuxièmement, l'autorité était compétente ou censée l'être, que, troisièmement, l'administré ne pouvait se rendre immédiatement compte de l'illégalité du renseignement fourni, que, quatrièmement, ledit renseignement a incité l'administré concerné à prendre des mesures dont la modification lui serait préjudiciable et, enfin, que 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 (cf. notamment décision non publiée de la Commission de recours du 15 octobre 2002, en la cause S. [CRC 2001-079], consid. 3c, décision de la Commission de céans du 9 février 2001, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 65.83 consid 5b ; voir également Knapp, op. cit., ch. 509) ;

23. Qu'il convient toutefois de se rappeler que le système d'imposition de la TVA repose sur le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA ; décision de la Commission de recours du 7 août 1997, in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1998 II p. 49 consid. 3b/bb ; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 6<sup>e</sup> éd., Zurich 2002, p. 421 s.), lequel confère plus de liberté au contribuable, mais lui impose aussi, en contrepartie, une responsabilité plus étendue, en exigeant ainsi de sa part qu'il fasse preuve d'une connaissance particulière de ses obligations légales (Archives 48 433 consid. 3 *in fine*) ;
24. Que 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) ;
25. Que l'absence de réaction n'équivaut pas à un renseignement concret de l'AFC, l'assujetti restant seul responsable de la correcte imposition de son chiffre d'affaires (décision non publiée de la Commission de céans du 17 juillet 2001, en la cause A. [CRC 2000-059], consid. 5b, concernant un point non corrigé par l'inspecteur dans le cadre d'un contrôle sur place, mais rectifié ultérieurement par l'AFC) ;
26. Qu'en l'espèce, le courrier de B ne peut pas être assimilé à un renseignement de l'AFC qui engagerait cette dernière ;
27. Que l'AFC n'a pas adopté de comportement propre à éveiller auprès de la recourante l'impression qu'elle pourrait se prévaloir du fait que sa demande d'inscription avait été acceptée sans autre vérification ; que même si elle a indiqué dans sa décision que la

recourante exerce une certaine activité, cela n'équivaut à la reconnaissance formelle du fait qu'un chiffre d'affaires aurait été réalisé en relation avec cette activité ;

28. Qu'il ressort des instructions de l'AFC, adressés à la recourante en date du 5 juillet 1999, que les livres comptables doivent être tenus de manière à ce que l'impôt puisse être calculé aisément ; que les obligations comptables ont encore été rappelées par l'AFC dans son courrier du 11 novembre 1999 ;
29. Que le principe de la protection de la bonne foi ne trouve dès lors pas application dans le cas d'espèce ;
30. Que l'attitude de l'AFC se justifie en outre par le respect du principe de l'auto-taxation ;
31. Qu'en l'espèce, la recourante n'a pas produit de pièces prouvant qu'elle avait effectivement réalisé des opérations au sens de l'art. 29 al. 2 ou al. 3 OTVA ; que le courrier de B, s'il constitue certes un indice d'une activité imposable, n'est pas suffisant dans la mesure où, d'une part, il reste relativement vague par rapport aux prestations effectivement fournies par la recourante à des tiers et, d'autre part, il n'est pas attesté que l'entreprise B se soit basée sur d'autres éléments que les allégations de la recourante pour fournir les renseignements en cause ; que le courrier de l'actionnaire produit en date du 8 avril 2003 ne prouve pas non plus qu'un chiffre d'affaires a été réalisé, puisque l'actionnaire se limite à déclarer qu'il n'a jamais eu en sa possession un état des recettes et des dépenses ;
32. Que le fait que la recourante ait elle-même omis de déclarer un chiffre d'affaires précis dans les décomptes trimestriels réduit d'autant plus la crédibilité de ses informations ;
33. Que la recourante a été invitée à diverses reprises par l'AFC à fournir des pièces justificatives, en particulier les comptes annuels ; que ces requêtes sont restées sans réponses ;
34. Que vu ce qui précède, le présent recours, mal fondé, doit être rejeté et la décision entreprise confirmée ;
35. Que vu l'issue de la cause, les frais de la présente procédure comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie sont mis à la charge de la recourante qui succombe, conformément à l'art. 63 al. 1 PA, l'autorité de recours imputant dans le dispositif l'avance sur les frais de procédure correspondants et remboursant le surplus éventuel (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 [RS 172.041.0]).

**Par ces motifs,**

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation en application de l'art. 23 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),

**prononce :**

1. Le recours de X est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 24 juillet 2003 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 900.- 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. 900.-.
3. Le présent jugement est notifié à la recourante, par sa représentante en Suisse, 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<sup>e</sup> jour avant Pâques au 7<sup>e</sup> jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1<sup>er</sup> janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en  
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge