



CRC 2004-018

Vice-président : André Moser
Juges : Xavier Oberson ; Christine Sayegh
Greffière : Anne Tissot Benedetto

Décision du 3 juin 2005

en la cause

X & Y, recourants, représentés par ...

contre

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

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
taxation par estimation ; constructions immobilières

I. En fait :

A.– La société simple que formaient X, architecte, et Y, régisseur, fut immatriculée comme telle au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) du 1^{er} janvier 1995 au 30 juin 1997 en raison de l'activité d'entreprise générale de construction exercée dans le cadre d'une opération immobilière, appelée « A », réalisée sur la commune de B, dans le canton de C, entre 1987 et 1997.

B.– A l'occasion d'un contrôle effectué en date des 18 et 19 mai, 16 juillet et 6 août 1998, l'AFC, constatant diverses irrégularités dans l'établissement des décomptes d'impôt, rectifia par estimation les bases servant à la détermination de l'impôt dû au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et établit le décompte complémentaire n° ... du 25 septembre 1998 portant sur un montant de Fr. 441'807.– plus intérêts moratoires pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 2^{ème} trimestre 1997. En l'absence d'un état détaillé des travaux en cours pour chacune des opérations au 31 décembre 1994, l'AFC détermina la valeur desdits travaux en tenant compte des éléments de coûts selon la comptabilité de la société concernée, des coûts directement imputables au terrain venant en déduction et du coefficient de majoration des prix de revient équivalent à la marge constatée en fin des travaux. L'autorité fiscale calcula ainsi l'impôt sur la différence entre le montant des travaux en cours estimé par la société assujettie au 31 décembre 1994 (Fr. 33'491'000.–) et le montant ainsi déterminé (Fr. 27'021'296.–), soit un montant de Fr. 6'469'704.– devant encore être imposé sous le régime de la TVA.

C.– Par courrier du 12 octobre 1998, la société simple concernée, représentée par sa fiduciaire, D, contesta le décompte précité. Sur la base des nouvelles informations fournies par dite fiduciaire lors d'un entretien dans les locaux de l'AFC à Berne le 23 novembre 1998, l'autorité fiscale modifia la méthode de calcul utilisée, estimant désormais la valeur des travaux en cours au 31 décembre 1994 sur la seule base des coûts proportionnels et fixant la différence à imposer au titre de prestations à soi-même à Fr. 8'592'261.–. Elle annula ainsi le premier décompte complémentaire n° ... selon avis de crédit n° ... du 8 janvier 1999 et établit un nouveau décompte complémentaire n° ... le 8 janvier 1998 (recte : 1999) pour un montant de Fr. 531'040.– dû au titre de la TVA pour les période fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 2^{ème} trimestre 1997.

D.– A l'encontre de ce nouveau décompte complémentaire, X et Y contestèrent la méthode de calcul adoptée par l'AFC, estimant que la méthode utilisée ne correspondait pas à celle qui avait été convenue avec l'AFC. Ils expliquèrent que le chiffre d'affaires imposable ne devait être déterminé que sur la base des acomptes trimestriels reçus pour les immeubles faisant l'objet d'un contrat d'entreprise général et sur la base des cotes d'architecte pour les parts d'immeubles faisant l'objet d'un contrat de vente. Ils soulignèrent également le fait que le chiffre d'affaires déclaré à l'appui des décomptes TVA remis pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 2^{ème} trimestre 1997 était supérieur à celui effectivement réalisé selon bilan final au 30 juin 1997 et sollicitèrent le remboursement de la TVA ainsi versée en trop (« réclamation » du 5 février 1999, pièce n° 14 produite par l'AFC).

E.– L'AFC établit une nouvelle note de crédit n° ... le 18 mars 1999, portant sur un montant de Fr. 31'266.– correspondant à l'impôt versé en trop eu égard au bilan final de l'opération litigieuse. L'autorité fiscale confirma ainsi, par décision formelle du 12 décembre 2002, la reprise d'impôt au titre de prestations à soi-même pour un montant global de Fr. 499'774.–, soit la différence entre le montant de Fr. 531'040.– (décompte complémentaire n° ...) et le montant de Fr. 31'266.– (note de crédit précitée n° ...).

F.– X & Y déposèrent une réclamation contre la décision précitée, laquelle fut rejetée par décision du 11 décembre 2003. L'AFC souligna à cet égard avoir estimé correctement l'état d'avancement des travaux au 31 décembre 1994 pour déterminer, de manière à s'approcher le plus possible de la réalité, la part des travaux exécutés sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA) et la part de travaux devant être imposée au titre de prestations à soi-même selon l'art. 8 al. 2 let. a OTVA.

G.– A l'encontre de cette dernière décision, X & Y (ci-après : les recourants) ont interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans) par mémoire du 26 janvier 2004. Ils invoquent à titre liminaire la protection résultant du principe de la bonne foi, estimant avoir procédé au calcul de la valeur des travaux en cours au 31 décembre 1994 selon les indications données à l'époque par l'AFC. Ils considèrent par ailleurs que la méthode de calcul ainsi utilisée, permettant de fixer la base de calcul des prestations à soi-même selon un calcul effectif fondé sur les acomptes trimestriels effectivement versés au 31 décembre 1994 pour les parts d'immeubles faisant l'objet d'un contrat d'entreprise général et sur une estimation se basant sur les cotes d'architectes pour les parts d'immeubles vendues clés en mains, est correcte. Ils estiment par ailleurs que la méthode proportionnelle utilisée par l'AFC n'est pas adaptée au cas d'espèce, dans la mesure où elle ne tient compte que des coûts fixes liés à la construction sans prendre en considération les coûts variables liés à l'intervention des divers prestataires de services sur le chantier (tels que les architectes, ingénieurs, promoteurs, etc.), lesquels participent pourtant à augmenter la valeur des travaux en cours au 31 décembre 1994. Ils précisent sur ce point que la méthode proportionnelle précitée ne pourrait être admise que pour autant que soient inclus les honoraires des prestataires de services en reportant leur valeur au 31 décembre 1994 proportionnellement à l'activité déjà fournie à cette même date conformément au « tableau des prestations et pourcentages » des normes émanant de la Société suisse des ingénieurs et des architectes (ci-après : SIA), plus particulièrement de la norme SIA 118.

H.– Par réponse du 28 mai 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours, reprenant pour l'essentiel la motivation déjà exposée. Elle explique par ailleurs que les recourants ne peuvent bénéficier de la protection du principe de la bonne foi, l'ensemble des conditions n'étant pas réalisées.

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 loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20). 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 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 de recours dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 11 décembre 2003, a été notifiée aux recourants au plus tôt le 12 décembre 2003. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 26 janvier 2004. Il est donc intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA compte tenu des fêtes (art. 22 let. c PA). Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. Il s'impose dès lors 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 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, même si les recourants estiment avoir tenu une comptabilité régulière, contrairement aux allégations de l'AFC, ils ne contestent pas le principe même d'une procédure de taxation par évaluation en tant que telle. Les moyens développés à l'appui de leur recours se limitent en effet à contester la méthode de calcul employée par l'AFC pour évaluer la valeur des travaux en cours au 31 décembre 1994. Aussi seule la question du choix de la méthode de calcul déterminant la valeur des travaux au 31 décembre 1994 sera-t-elle examinée par la suite.

2.- a) L'art. 8 al. 3 disp. trans. aCst. (cf. art. 196 Cst) confère au Conseil fédéral le mandat de régler le passage de l'IchA à la TVA. Or, la disposition ne fixe pas les principes à observer en matière de droit transitoire. Il s'ensuit qu'un pouvoir d'appréciation important a été concédé au Conseil fédéral (ATF 123 II 393 consid. 7 ; v. aussi ATF 123 II 446 consid. 8d). En dépit de cette latitude de décision relativement élevée, le Conseil fédéral n'a cependant pas les mains complètement libres. Il reste lié par la Constitution, en particulier par les droits

fondamentaux de l'art. 4 aCst. (égalité de traitement et interdiction de l'arbitraire), par le principe de non-rétroactivité des lois et par le principe de la neutralité concurrentielle, ainsi que par les principes généraux, tels que le principe de la proportionnalité (ATF 123 II 396 consid. 9). Les dispositions transitoires prises par le Conseil fédéral sur la base de l'art. 8 al. 3 disp. trans. aCst., qui concerne l'application du droit de l'ancien IChA, sont donc soumises pleinement au contrôle de la constitutionnalité, au contraire de l'ancien arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires ([AChA ; RS 6 176 et les modifications ultérieures figurant dans le RO] ; ATF 123 II 452 consid. 11a).

b) Une réglementation transitoire doit rendre possible et faciliter l'introduction du nouveau droit et adoucir le passage de l'ancien au nouveau droit. Par l'édition de dispositions techniques et organisationnelles, elle crée les conditions pour l'application du nouveau droit. Elle tient compte d'éventuelles duretés pour les intéressés, en faisant entrer en vigueur certaines dispositions plus ou moins vite que la réglementation normale, en accordant des délais d'adaptation, ou encore en veillant à une introduction échelonnée de prescriptions plus sévères (ATF 123 II 395 consid. 9 ; ATF 123 II 446 consid. 9). Aux termes de l'art. 83 al. 1 OTVA, les dispositions abrogées, ainsi que leurs dispositions d'exécution, restent applicables, sous réserve de l'art. 84, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. D'un autre côté, conformément à l'art. 84 al. 1 OTVA, le nouveau droit s'applique aux opérations effectuées dès l'entrée en vigueur de la présente ordonnance. Le cas échéant, une réglementation transitoire peut déroger au droit définitif (ATF 123 II 398 consid. 9b). Cela étant, il y a lieu de distinguer, en matière transitoire, entre les livraisons complètement exécutées en 1994 et les livraisons partiellement exécutées en 1994, étant donné que pour les premières, l'art. 84 al. 4 OTVA ne trouve pas application.

c) aa) Pour les livraisons complètement exécutées en 1994, la brochure « passage du régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires à celui de la taxe sur la valeur ajoutée », éditée par l'AFC en septembre 1994 (ci-après : brochure de l'IChA à la TVA), stipule que font partie du dernier décompte IChA les livraisons (plus exactement leur valeur) exécutées jusqu'au 31 décembre 1994 et facturées entre le 1^{er} janvier 1995 et le 28 février 1995. En outre, et le passage est en caractère gras, la facture doit être remise au destinataire jusqu'au 28 février 1995 (preuve à l'appui), être datée d'avant le 1^{er} janvier 1995 et être comptabilisée au 31 décembre 1994. La règle de la comptabilisation au 31 décembre 1994 vaut aussi bien pour la méthode de décompte selon les contre-prestations reçues durant la période de décompte que celle selon les contre-prestations convenues (comparer les ch. 2.1.1 ab et 2.1.1 ba de ladite brochure). Elle ne figure pas dans les art. 83 al. 1 et 84 al. 1 OTVA qui ne cite que l'expression « faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité ». Encore faut-il qu'une règle formelle pouvant apporter la preuve de cette naissance durant l'année 1994 existe. En édictant, dans ses Instructions, plus exactement dans sa brochure de passage de l'ancien au nouveau régime, l'exigence d'une comptabilisation durant la même période de l'IChA, l'AFC n'a manifestement pas excédé son pouvoir de prendre toutes les dispositions nécessaires en matière de période transitoire. Une telle exigence apparaissait nécessaire, car, sinon, le contribuable aurait pu faire passer, à loisir ou trop aisément, des opérations dans le régime TVA en jouant sur

la seule comptabilisation. Or, en l'absence de facturation, cette dernière constitue parfois le seul indice prouvant le moment de la naissance de l'opération. En outre, il apparaît assez nettement que les opérations d'une année doivent être comptabilisées de manière correspondante (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 31 mars 2003, en la cause S. [2A.399/2002]). Il faut donc conclure que, pour éviter des abus, l'AFC pouvait adopter cette instruction formelle écartant tout autre moyen de preuve de la naissance de l'opération en l'année 1994 (v. aussi, pour la brochure passage de l'ICHA à la TVA, décision de la Commission de céans du 22 octobre 1996, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.65 [traduite dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997 II p. 295 ss]).

bb) A teneur de l'art. 84 al. 4 OTVA, les livraisons et les prestations de services partiellement effectuées avant l'entrée en vigueur de la présente ordonnance doivent être imposées conformément à l'ancien droit et être comptabilisées au 31 décembre 1994. Il faut ainsi que deux conditions soient réunies, d'une part que la prestation de services partielle ait été effectuée avant le 1^{er} janvier 1995, d'autre part que celle-ci ait été comptabilisée au 31 décembre 1994. Pour celles qui sont partiellement exécutées après l'entrée en vigueur de la présente ordonnance, le nouveau droit est applicable. Pour les paiements périodiques, partiels et par acomptes, encaissés et comptabilisés avant l'entrée en vigueur de la présente ordonnance, l'ancien droit est applicable dans la mesure où les livraisons et les prestations de services ont également été effectuées et comptabilisées avant l'entrée en vigueur de la présente ordonnance. Cette disposition règle ainsi le traitement fiscal des livraisons ou prestations de services effectuées au même client en partie sous l'empire de l'ancien droit et en partie sous l'empire du nouveau droit (Commentaire du Département fédéral des finances concernant l'OTVA [ci-après : Commentaire DFF]), ad art. 84 al. 4 OTVA, p. 65). Lorsque la contre-prestation, due pour des prestations qui s'étalent au-delà du changement de système, a été payée par avance, elle doit être répartie proportionnellement. Par ailleurs, la part des livraisons et des prestations de services afférente à l'année 1994 doit être comptabilisée et, en règle générale, facturée au client (Commentaire DFF, ad art. 84 al. 4 OTVA). En présence de chiffre d'affaires provenant de l'industrie du bâtiment, un état de situation doit être établi au 31 décembre 1994 (Commentaire DFF, ad art. 84 al. 4 OTVA, p. 65).

3.- a) aa) Sont soumises à l'impôt, à moins d'être expressément exclues de son champ d'application (art. 14 OTVA), les livraisons et les prestations de services fournies à titre onéreux sur territoire suisse au sens de l'art. 4 al. 1 let. a et b, mais également les prestations à soi-même en conformité de l'art. 4 al. 1 let. c OTVA.

bb) Il y a notamment prestation à soi-même entraînant l'imposition, lorsque l'assujetti exécute ou fait exécuter des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à disposition à titre onéreux à des fins d'usage ou de jouissance, sans avoir opté pour l'imposition (art. 8 al. 2 let. a), de même que lorsque l'assujetti exécute de tels travaux à des fins privées ou en vue d'une activité exclue du champ de l'impôt (art. 8 al. 2 let. b OTVA), ces prestations à soi-même devant être qualifiées de constructions ou

de transformations exécutées pour soi-même (arrêts du Tribunal fédéral du 10 septembre 2003, en la cause H. [2A.125/2003], consid. 3.1 [résumé dans la Revue fiscale 3/2004 p. 231] et du 30 mars 2001, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 72 159 consid. 2a [RDAF 2001 II p. 376 ss]). Sont également soumis à l'impôt en tant que prestations à soi-même certains états de faits liés à des prélèvements de biens (art. 8 al. 1 let. a à d OTVA), de même que les prestations à soi-même en cas de transferts de patrimoine (art. 8 al. 3 OTVA ; arrêt précité du 30 mars 2001, consid. 2a).

cc) Cet impôt, lequel procède du principe de la généralité et de l'égalité de l'imposition, doit permettre d'établir une égalité de traitement entre l'entrepreneur non assujetti et le consommateur final privé, d'une part, et les assujettis qui utilisent des biens à des fins non imposables, d'autre part (arrêt précité du 30 mars 2001, in Archives 72 159 consid. 2a et autres références citées [RDAF 2001 II p. 376 ss] ; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 154). En sa qualité d'impôt général sur la consommation, la TVA doit frapper la consommation finale de la manière la plus complète possible. Les personnes recevant des prestations de leur propre entreprise assujettie et réalisant de cette façon un prélèvement à titre de prestations à soi-même ne doivent pas se trouver dans une meilleure situation que les autres consommateurs recevant des prestations grevées de l'impôt (arrêt précité du 30 mars 2001, consid. 2a). Ainsi, si un assujetti se livre quelque chose à lui-même (prélèvement d'un bien de son entreprise) ou fournit des objets à des tiers à titre gratuit, il s'impose de prévoir un impôt sur les prestations à soi-même afin d'atteindre le but d'imposition de la TVA de la consommation finale (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. 40 ; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, vol. I, 9^e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2001, § 24 ch. marg. 73 s.). Cet impôt sert dans cette mesure à corriger les déductions d'impôt préalable qui ne sont pas ou plus justifiées (arrêt précité du 30 mars 2001, consid. 2a et renvois ; Riedo, op. cit., p. 157 ; Höhn/Waldburger, op. cit., § 24 ch. marg. 73).

S'agissant des prestations à soi-même en cas de construction ou de transformation, l'impôt préalable se trouve non seulement invalidé, mais cet état de fait entraîne en outre l'imposition concomitante d'éléments de création de valeurs ajoutées (arrêt précité du 30 mars 2001, consid. 2a ; Riedo, op. cit., p. 160). Selon le Commentaire DFF à propos de l'art. 8 al. 2 let. a OTVA (p. 7 s.), l'imposition des prestations à soi-même a pour but d'assurer, en matière de constructions, que celles-ci soient frappées de la même charge fiscale, qu'elles soient érigées par des tiers ou qu'elles le soient par et pour l'entreprise elle-même qui les destine à la vente ou à la location, plus généralement à des opérations excluant, totalement ou en partie, le droit de déduire la charge préalable. Certes, l'entrepreneur qui réalise lui-même une construction destinée à la location (exonérée au sens impropre) supporte l'impôt préalable, qu'il ne peut pas déduire, grevant les moyens d'exploitation et les biens d'investissement utilisés à cet effet. Toutefois, en ce qui concerne la valeur ajoutée par les travaux de construction eux-mêmes, aucun impôt n'est perçu. A cet égard, il est avantagé au niveau concurrentiel par rapport à un autre assujetti (non actif dans le domaine de la construction), lequel doit supporter l'ensemble de l'impôt préalable

lorsqu'il acquiert auprès d'un tiers la construction destinée à la location, en raison de l'interdiction de déduire l'impôt préalable. Sur la base de cette disposition, ce n'est pas seulement le matériel utilisé pour la construction, mais aussi la valeur ajoutée par les travaux de construction eux-mêmes qui est imposée. Cette disposition emploie intentionnellement le terme « constructions », afin de montrer qu'en aucun cas il ne peut s'agir du terrain proprement dit (Commentaire DFF, ad art. 8 al. 2 let. a OTVA, p. 8 ; Jörg Bühlmann, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zurich 1994, p. 52 ; Heinz Keller, Einführung der Mehrwertsteuer in der Schweiz, in L'avocat suisse 148/1994, p. 18 ; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, p. 53 ; Höhn/Waldburger, op. cit., § 24 ch. marg. 81). Si la valeur ajoutée par les travaux de construction n'était pas imposée, les assujettis de la branche de la construction bénéficieraient, dans le cadre de la location et de la vente de constructions, d'un avantage concurrentiel qui pourrait être très important par rapport aux assujettis qui font exécuter ces constructions par des tiers. Il est évident que cette disposition vise aussi bien l'entrepreneur que l'entrepreneur général (arrêts précités du 10 septembre 2003, en la cause H. [2A.125/2003], consid. 4 [résumé dans la Revue fiscale 3/2004 p. 231] et du 30 mars 2001, in Archives 72 161 consid. 2c/bb [RDAF 2001 II P. 382] ; v. aussi, Commentaire DFF, ad art. 8 al. 2 let. a OTVA, p. 8 ; Tony Waibel, Objektive Steuerpflicht, in Mehrwertsteuer, Beiträge zum neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Zurich 1994, p. 34 ; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 85 n. marg. 223 ; Höhn/Waldburger, op. cit., § 24 n. marg. 81 s. ; Keller, op. cit., p. 18).

b) Selon l'art. 26 al. 3 let. c OTVA, la base d'imposition correspond au prix (sans la valeur du sol) qui serait facturé pour la livraison à un tiers indépendant. Cette solution permet justement d'intégrer dans le montant soumis à l'impôt la valeur ajoutée par l'entrepreneur. La constitutionnalité de cette disposition découle naturellement de la constitutionnalité de l'art. 8 al. 2 let. a OTVA. Dans ce contexte, peu importe la manière dont le constructeur finance sa construction. Il s'agit en effet de distinguer les opérations et de les analyser séparément : or, les opérations de financement constituent des opérations antérieures (« amont ») qui n'entretiennent aucun rapport avec l'opération de vente « aval » (théorique dans le cadre de la prestation à soi-même), déterminante pour fixer la base de calcul.

4.- a) aa) En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA ; cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6^e éd., Zurich 2002, p. 421 s.). Cela veut dire que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins l'impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. En d'autres termes, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit 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 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 (v. Commentaire DFF, ad art. 37 OTVA, p. 37).

bb) 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. L'AFC peut rédiger des prescriptions spéciales à ce sujet, ce qu'elle a fait avec l'édition des « Instructions à l'usage des assujettis TVA » de l'automne 1994, puis du printemps 1997 ([ci-après : Instructions 1994 ou 1997], ch. 870 ss), respectivement avec la brochure « TVA Organisation comptable » de février 1994. L'assujetti doit être attentif au fait que le suivi des opérations commerciales, à partir de la pièce justificative jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité (et vice-versa), doit pouvoir être garanti sans perte de temps importante (art. 47 al. 1 OTVA en relation avec le ch. 882 des Instructions 1997, respectivement la brochure susmentionnée, p. 11 ; Archives 66 67 consid. 2a ; JAAC 64.83 consid. 2 ; JAAC 63.94 consid. 4a ; JAAC 63.25 consid. 3a ; TVA-Journal 4/1998 p. 168 ss consid. 6a/a).

cc) Aux termes de l'art. 48 OTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets, ou si les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation. La taxation par estimation est une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation d'utiliser en cas de lacunes de la comptabilité. La taxation par estimation peut être soit interne, soit externe. La taxation interne, sans et sous réserve d'un contrôle sur place, survient à la suite d'une non-remise de décomptes, tandis que la taxation externe est exécutée à la suite d'un contrôle sur place (sur cette distinction, cf. Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in Archives 69 520 ss ; concernant la LTVA, v. JAAC 68.23 consid. 2b). Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation lui permettant le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause (JAAC 67.23 consid. 4a ; JAAC 64.83 consid. 3a ; JAAC 63.27 consid. 4a et b ; Mollard, op. cit., p. 550 ss). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (décision de la Commission de céans du 1^{er} octobre 2004, en la cause C. [CRC 2003-003], consid. 2d/aa et 3a/cc ; JAAC 68.73 consid. 2b ; Archives 63 239 et Archives 52 238 consid. 4).

Dans la procédure de recours, l'assujetti peut contester l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que telle et il a la possibilité de fournir les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère erroné de l'estimation effectuée par l'administration. Si les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est à lui qu'il revient d'apporter la preuve du caractère erroné de l'estimation (cf. à propos de l'ICHA qui connaissait déjà le procédé de l'estimation : Archives 61 819 consid. 3a ; Archives 58 384 consid. 3b ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 12 novembre 1998, en la cause E. AG [2A.55/1998], consid. 4 et 6, ainsi que les références citées ; concernant la TVA : JAAC 67.23 consid. 4a ; JAAC 64.47 consid. 5b [RDAF 2000 II p. 350] ; décisions non publiées de la Commission de recours du 31 octobre 2001, en la cause H. [CRC 2001-034], consid. 4c et du 29 octobre 1999, en la cause H. [CRC 1998-102 et CRC 1998-103], consid. 5, confirmée par le Tribunal fédéral en date du 21 juin 2000 [2A.580/1999]). Dans la mesure où l'AFC a le droit et le devoir de rectifier le montant dû

par voie d'estimation, il appartient au contribuable qui a présenté une comptabilité inexacte et qui est dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond manifestement pas à la réalité de supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (cf. JAAC 67.82 consid. 4a/cc et renvois). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti apporte la preuve du fait que l'instance précédente a commis involontairement d'importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que la Commission de recours remplace par sa propre appréciation celle de l'instance précédente.

b) Même si, sur la base de l'art. 49 PA, elle peut en principe revoir la décision attaquée avec un plein pouvoir de cognition, la Commission de recours s'impose cependant une certaine retenue dans l'examen de l'opportunité d'une décision portant sur une estimation. Eu égard toutefois à son caractère d'instance spécialisée, la limitation de son pouvoir d'examen va moins loin que celle dont faisait preuve le Tribunal fédéral, lorsque les décisions sur réclamation pouvaient être directement attaquées auprès de ce dernier. Par ailleurs, la Commission de recours examine avec un plein pouvoir de cognition si les conditions de droit matériel présidant à la conduite d'une estimation sont remplies (JAAC 63.27 consid. 5c/bb ; décision non publiée du 26 août 1998, en la cause. S. [CRC 1997-077], consid. 2a ; Mollard, op. cit., p. 557 s. ; Moser, op. cit., ch. 2.62 *in fine*).

c) Enfin, il convient de relever que la taxation par estimation ne doit pas être considérée comme une sanction visant un comportement répréhensible, mais comme une mesure qui intervient lorsque le fisc ne parvient pas à élucider tous les faits pertinents pour établir la créance fiscale (cf. dans ce sens Mollard, op. cit., p. 524 ; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 169).

5.– a) aa) En l'espèce, les recourants n'ayant pas été assujettis à l'ancien IChA, qui a pris fin le 31 décembre 1994, les prescriptions sur la tenue des livres (et autres registres) valables pour les grossistes IChA de l'époque ne les ont pas concernés jusqu'à cette date. Ils devaient par contre, avant la fin de l'année 1994, se procurer toutes les informations nécessaires pour assumer leurs obligations d'assujettis à la TVA dès le 1^{er} janvier 1995, notamment en consultant les brochures de l'AFC. Il ressort pourtant des faits que les recourants n'ont pas été en mesure de fournir un état détaillé des travaux au 31 décembre 1994, comme pourtant exigé par l'administration fiscale (v. consid. 2c/bb ci-dessus), ceux-ci ayant notamment considéré que l'avancement des travaux se déterminerait en fonction des acomptes versés par les maîtres de l'ouvrage, s'agissant des parts d'immeubles faisant l'objet d'un contrat d'entreprise général, et en fonction d'une estimation se basant sur les cotes d'architectes pour les parts d'immeubles vendues « clés en mains ». Ils se sont ainsi basés sur les situations établies par les architectes du projet en cause pour fixer le montant de Fr. 33'491'000.– comme valeur des travaux en cours au 31 décembre 1994. L'AFC a toutefois constaté, lors du contrôle fiscal effectué sur place au cours de l'année 1998, que les documents comptables produits par les recourants ne satisfaisaient pas pleinement aux exigences légales, dans la mesure où aucun état de situation au 31 décembre 1994 n'avait été établi et aucune facture concernant les livraisons de biens exécutées avant le 1^{er}

janvier 1995 n'avait été produite pour les immeubles exécutés selon un contrat d'entreprise général. Elle a ainsi procédé à une estimation en se fondant sur la comptabilité de la promotion immobilière en cause arrêtée au 31 décembre 1994 avec quelques correctifs.

A cette fin, l'administration fiscale a, selon une première variante de calcul, déterminé la valeur des travaux en cours à la date précitée en tenant compte de l'ensemble des coûts ressortant de la comptabilité tenue par les recourants, moins les dépenses directement imputables au terrain (y compris les intérêts). Aux coûts de constructions proprement dit, elle a ajouté les frais de financement (intérêts), les honoraires d'architecte, d'ingénieur civil, d'architecte paysagiste, d'ingénieur acousticien, de géomètre, les frais d'héliographie, les commissions de vente, les honoraires de promotion, les assurances, ainsi que diverses taxes. Il en est résulté un montant de Fr. 18'764'789.- auquel elle appliqua le coefficient de majoration de 44% obtenu par la différence entre le prix de vente final des immeubles et les coûts de construction. Le prix de revient ainsi calculé s'élevait au 31 décembre 1994 à Fr. 27'021'296.-, d'où une différence devant être imposée au titre de prestations à soi-même au sens de l'art. 8 al. 2 let. a OTVA de Fr. 6'469'704.-. La Commission de recours constate toutefois que l'AFC a imposé à ce titre un montant inférieur, soit la somme de Fr. 6'397'704, sans que la différence en résultant ne puisse s'expliquer par les annexes au décompte. Ce point ne portant pas à conséquence sur le fond du litige, le décompte en cause ayant été par la suite annulé par l'avis de crédit n° ... du 8 janvier 1999, la Commission de céans ne l'examinera pas plus avant.

Suite à une entrevue ayant eu lieu entre les parties le 23 novembre 1998, l'AFC rectifia en défaveur des recourants le premier mode de calcul retenu et fixa l'imposition des prestations à soi-même au sens de l'art. 8 al. 2 let. a OTVA selon une nouvelle méthode de calcul, déterminant la valeur des travaux au 31 décembre 1994 sur la seule base des coûts proportionnels. Se basant en effet sur les propres déclarations des recourants, elle constata que la comptabilisation de certains frais tels que les honoraires des prestataires de services comportait d'importantes lacunes et incertitudes. Elle appliqua dès lors la nouvelle méthode précitée, en se fondant toujours sur les données ressortant de la comptabilité tenue par les recourants, mais en éliminant les éléments trop incertains comme ceux précités. Elle a ainsi pris en considération, à titre principal, la valeur des coûts de construction au 31 décembre 1994 tels qu'ils ressortent de la comptabilité présentée. Elle a, par la suite, établi le coefficient de majoration de 109.93% en fonction du rapport existant entre la valeur des mêmes coûts au 30 juin 1997 et le prix de vente final des immeubles, lequel inclut notamment les coûts indirects tels que les frais d'architecte, d'ingénieur, etc., de même que le bénéfice global résultant de l'opération immobilière.

bb) Vu ce qui précède et vu les éléments ressortant du dossier, la Commission de céans constate que la dernière méthode de calcul employée par l'AFC est à même d'établir de la manière la plus précise possible, au regard des circonstances de l'espèce et des lacunes résultant des éléments comptables fournis par les recourants, la valeur des travaux en cours au 31 décembre 1994. On rappellera en effet que les recourants se devaient, selon les exigences ressortant notamment de la brochure de l'ICChA à la TVA (ch. 3.1.1, p. 14), émise en septembre 1994, de prendre en compte de manière appropriée et facilement vérifiable la valeur des travaux

en cours au 31 décembre 1994. Il résulte en outre clairement des Instructions 1994 émises déjà au cours de l'automne 1994 que les recourants, en leur qualité d'assujettis à la TVA, se devaient d'établir un état détaillé des travaux et prestations de services en cours et non facturés, ainsi qu'un relevé détaillé des acomptes reçus et versés (Instructions 1994, ch. 880 ; v. également Commentaire DFF, ad art. 84 OTVA, p. 65). Ils se devaient enfin de respecter les exigences comptables posées par l'administration fiscale dans le domaine de la construction immobilière, selon lesquelles, notamment, « la tenue d'une comptabilité par chantier n'est admise que si l'ensemble des charges et chiffres d'affaires figurent de manière complète et détaillée dans la comptabilité générale qui doit permettre le contrôle probant des détails relatifs à la déclaration des chiffres d'affaires, des prestations à soi-même et des déductions d'impôt préalable » (brochure « L'industrie du bâtiment » [n° 610.507-4], émise en janvier 1995, ch. 9). L'absence d'un état de situation clair au 31 décembre 1994, de même que l'absence de factures concernant les livraisons de biens exécutées avant le 1^{er} janvier 1995 pour les immeubles réalisés en vertu d'un contrat d'entreprise, ne permettent pas d'établir en l'occurrence aisément et de manière fiable la valeur des travaux en cours à cette période et donc les opérations déterminantes pour le calcul de la TVA dès le 1^{er} janvier 1995. Les éléments produits après coup par les recourants ont fait en outre apparaître des lacunes encore plus importantes dans la manière de tenir la comptabilité, ceux-ci ayant notamment produit des factures datées de 1994, lesquelles n'avaient pas été comptabilisées et n'avaient pas été présentées lors du contrôle fiscal pourtant effectué au cours de l'année 1998. Aussi la réalisation d'une estimation par l'AFC s'avère-t-elle justifiée sur le principe, ce qui n'est au demeurant pas contesté par les recourants (v. consid. 1c ci-dessus).

La Commission de recours n'a pas non plus de remarques à formuler quant à la méthode d'estimation choisie par l'AFC. Celle-ci a clairement exposé les différentes étapes de son calcul et se réfère autant que possible aux données comptabilisées par les recourants, en écartant seulement les éléments sujets à caution vu les lacunes précitées. Pour combler ces dernières, l'autorité fiscale a pris en considération les coûts de construction indirects, comme les frais d'architecte, etc., de manière proportionnelle par rapport à leur valeur globale, plus réaliste, au 30 juin 1997. Les recourants contestent ce mode de faire sans pour autant apporter la preuve formelle du caractère erroné de l'estimation ainsi effectuée. Bien au contraire, ils prétendent que la méthode dite proportionnelle ne tient pas du tout compte des frais indirects précités (recours du 26 janvier 2004, en pages 9 et 10), alors même que l'on vient de souligner que ces frais avaient été pris en considération de manière globale par la marge de bénéfice calculée sur l'ensemble du prix de vente final, lequel inclut nécessairement les honoraires des différents prestataires de services. Aussi leur argumentation sur ce point tombe-t-elle manifestement à faux. Quant aux explications des recourants sur la manière d'inclure ces frais dans la méthode de calcul proportionnelle employée par l'AFC, elle ne saurait être suivie. Il est vrai que les pourcentages ressortant de la norme SIA 118, sur laquelle se fondent les recourants pour ramener les honoraires des différents prestataires de services à leur valeur qu'ils représentaient au 31 décembre 1994, pourraient être en soi repris selon les circonstances de l'espèce. Tel ne peut toutefois être le cas en l'occurrence. En effet, la méthode dite « des chiffres expérimentaux » consiste en principe à rétablir le chiffre d'affaires imposable à partir de résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité du contribuable, auxquels on ajoute des suppléments en

pour cent, dictés par les chiffres d'expérience (v. à ce sujet, Mollard, op. cit., in Archives 62 553 et références citées). Il faut pour ce faire qu'il existe des données fiables et plausibles, sur lesquelles l'on applique la majoration précitée. S'il est vrai que la méthode préconisée par les recourants pourrait être en soi envisageable, il est nécessaire qu'elle respecte les conditions précitées, ne serait-ce que par analogie, et se fonde uniquement sur des éléments fiables, à tout le moins plausibles. Il suffit à cet égard de rappeler les circonstances de la présente estimation pour constater qu'en l'espèce, cette condition première n'est à l'évidence pas remplie s'agissant des honoraires des architectes, etc. L'AFC a en effet dû modifier son mode de calcul en cours de procédure au vu du caractère aléatoire de la comptabilité et des documents produits sur ce point. La méthode employée par l'administration fiscale permet de palier à ces incertitudes tout en tenant compte des frais en question, lesquels sont intégrés dans le prix de vente final de l'opération et donc nécessairement dans le coefficient de majoration fixé sur la base de ce dernier. Les recourants ne sauraient donc être suivis dans leur démonstration, puisque, comme on vient de le voir, les données comptables sur lesquelles les pourcentages en cause sont appliqués ne sont pas suffisamment fiables et ne sauraient servir comme tels de base de calcul.

S'agissant des autres moyens invoqués par les recourants eu égard aux principes de l'adéquation et de la proportionnalité, force est de constater que les recourants n'apportent aucun élément pertinent sur ce point. Il apparaît en effet que l'estimation effectuée est adéquate et parfaitement adaptée aux circonstances du cas d'espèce comme on vient de le constater. Elle respecte au surplus le principe de la proportionnalité et la marge d'appréciation laissée à l'autorité fiscale, laquelle se doit d'appliquer la réglementation légale quel que soit le domaine d'activité des assujettis.

Conformément à la situation juridique exposée ci-dessus, on rappellera qu'il appartient aux recourants de fournir les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère erroné de l'estimation effectuée par l'administration. Or, en l'espèce, le recours n'est pas assorti de documents justificatifs aptes à démontrer le bien-fondé des griefs invoqués. Les recourants étant dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond pas à la réalité, il leur revient d'en supporter les conséquences. Aussi l'estimation effectuée par l'AFC doit-elle être confirmée.

6.- a) aa) Cela étant, 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 118 Ib 316 consid. 3b, v. 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, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4^e éd., Zurich 2002, p. 128 ss, plus particulièrement p. 138 ss, ch. 668 ss).

bb) Pour le surplus, en matière fiscale, vu l'importance du principe de la légalité, la possibilité de traiter les contribuables d'une manière qui s'écarte manifestement de la loi n'est envisageable que si les conditions énoncées ci-dessus sont clairement et indubitablement réunies. Il y a lieu de se montrer rigoureux sur ce point (Archives 60 56 consid. 3 ; Archives 48 90 consid. 3a ; *contra* : décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes, publiée dans la JAAC 60.16 consid. 3c/bb ; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, p. 38 ; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 95). Et même si c'est le cas, il faut encore procéder à une pesée des intérêts entre celui de l'administré à se voir protéger dans sa bonne foi et l'intérêt public à l'application régulière du droit objectif. Si le second l'emporte, l'administré doit s'incliner (ATF 119 Ib 409 consid. 6e ; ATF116 Ib 187 consid. 3c ; v. cependant, Arthur Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Berne 1985, p. 220 ss ; Häfelin/Müller, op. cit., p. 128 ss, n° 525 ss ; Rhinow/Krähenmann, op. cit., p. 227 ss, n° 74 et p. 243, n° 75 B IV/c).

b) aa) Quant au devoir général d'informer ou d'éclaircissement (« Aufklärungspflicht »), il n'y a pas de devoir de renseigner spontanément de la part de l'administration. Un tel devoir se rapporte uniquement aux intérêts dignes de protection dans le procès et le comportement de l'administration qui réduit ou rend impossible la voie de droit n'est pas incompatible avec l'art. 4 aCst. Mais il n'y a 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.

bb) Enfin, il est déterminant, s'agissant de la communication d'informations de la part de l'administration à l'assujetti, que l'autorité questionnée soit en possession de tous les éléments nécessaires pour répondre correctement aux questions de l'assujetti. Des informations lacunaires, comme par exemple un état des faits incomplet ou pas présenté tel qu'il ressort du dernier contrôle, ne sont ainsi pas susceptibles de lier l'autorité. Plus précisément, les faits omis lors d'un appel téléphonique de l'assujetti à l'AFC constituent un point décisif dans l'examen de l'assujettissement de celui-ci. Un assujetti qui ne fournit pas tous les éléments nécessaires pour résoudre correctement la question de son assujettissement n'est pas susceptible de lier l'autorité. Ce qui est important de voir, c'est que, au moment des renseignements, l'AFC ne connaissait pas l'état de fait complet, et celui-ci ne lui avait pas été présenté tel qu'il s'est avéré après le contrôle (arrêts du Tribunal fédéral du 21 mai 2003, en la cause O. SA [2A.191/2002], consid. 3.2.2 et du 9 août 2002, en la cause A. AG [2A.75/2002], consid. 4.8 ; décision précitée du 8 octobre 2003, in JAAC 68.58 consid. 4b/bb).

c) En l'espèce, les recourants invoquent la protection résultant du principe de la bonne foi au regard des assurances données par l'AFC, lors de l'entretien du 21 juin 1995, quant à la méthode de calcul à appliquer pour déterminer la base imposable des prestations à soi-même dès le 1^{er} janvier 1995. Ils considèrent en effet avoir appliqué la méthode convenue à cette époque, laquelle a par ailleurs été confirmée par courrier des recourants à l'AFC du 3 août 1995 (pièce n° 1 produite par l'AFC). Comme l'AFC le relève à juste titre, l'on n'est pas en mesure à ce jour de déterminer avec exactitude la teneur des propos tenus par l'AFC, plus précisément par l'un de ses employés, lors de l'entretien précité, faute notamment de note interne ou de courrier explicatif de la part de l'autorité fiscale. Le courrier émis par la fiduciaire des recourants est certes un indice important, de même que la notice interne établie par la fiduciaire des recourants le 23 juin 1995 (pièce n° 9e produite par l'AFC), mais ne sauraient en soi attester sans doute possible la teneur des informations fournies par l'AFC à cette occasion. Cela étant, il apparaît assez clairement que les quelques renseignements donnés par l'AFC ne pouvaient qu'être d'ordre général, dans la mesure où, au moment de l'entrevue, il s'agissait, semble-t-il, en priorité de déterminer la manière de remplir les décomptes TVA dès le 1^{er} janvier 1995 et dans la mesure où les parties ne disposaient pas encore de tous les éléments concrets sous cet angle pour permettre une correcte analyse de la situation, laquelle a par ailleurs évolué jusqu'au 30 juin 1997. Il en va de même de l'état des travaux en cours au 31 décembre 1994 vu que le bouclage n'avait pu encore être effectué au moment de l'entretien entre les parties. Ainsi, les éventuels renseignements d'ordre général fournis à cette époque sur base d'un état de faits en partie lacunaire, à tout le moins encore incertain, ne sauraient lier l'autorité fiscale dans le cas

présent. Pour ce motif déjà, les recourants ne sauraient se prévaloir de la protection résultant du principe de la bonne foi, dans la mesure où ils n'en remplissent pas toutes les conditions essentielles.

Au demeurant, l'information fournie à cette époque, pour autant qu'elle soit avérée, ne peut avoir un quelconque caractère contraignant pour l'autorité fiscale dans la mesure où celle-ci a précisément dû s'écarter des données déclarées par les recourants en procédant par voie d'évaluation faute pour ces derniers d'avoir établi un état de situation détaillé des travaux en cours au 31 décembre 1994 et produit les éléments justificatifs y relatifs. Comme on l'a vu, les exigences comptables et de preuves en la matière se trouvaient clairement dans les instructions et directives de l'AFC et étaient connues des recourants, à tout le moins devaient l'être. Il convient de rappeler que le système d'imposition de la TVA reposant sur le principe de l'auto-taxation (consid. 4a ci-dessus) permet d'exiger de la part des contribuables qu'ils fassent preuve d'une connaissance particulière de leurs obligations légales, étant précisé que dans ce cadre, le rôle de l'administration n'est pas d'instruire ces derniers, mais bien de vérifier les seuls éléments déclarés. Il n'existe dès lors aucun devoir général d'information de la part de l'administration, basé sur le principe de la bonne foi, ceci en particulier dans le domaine de la TVA. En l'occurrence, aucun renseignement n'apparaît avoir été donné par l'AFC, sur lequel les recourants auraient pu se fonder pour expliquer l'absence des documents requis tels que l'état de situation au 31 décembre 1994. Sur ce point, les recourants précisent qu'ils auraient été en mesure de fournir les documents manquants si la demande avait été formulée par l'AFC à ce moment-là (recours du 26 janvier 2004, en page 9). Sur ce point, ce n'est pas sur la base d'une assurance de droit que les recourants justifient leur « bonne foi », mais bien au contraire sur le silence de l'AFC à l'époque sur les divers documents s'avérant nécessaires pour attester l'état des travaux en cours au moment de l'entrée en vigueur de la TVA. Or, le mutisme dont l'AFC a fait preuve dans ce contexte ne suffit pas en soi pour que les recourants puissent bénéficier de la protection résultant du principe de la bonne foi. Il appartenait en effet à ces derniers de s'informer en priorité sur leurs obligations légales, et donc sur la manière de justifier l'état des travaux en cours au 31 décembre 1994, étant précisé que le rôle de l'AFC ne peut être celui d'un conseiller fiscal. Il n'appartient dès lors pas à cette dernière de donner aux contribuables, et donc aux recourants, des renseignements généraux, ni de les instruire sur la manière de déclarer les chiffres d'affaires imposables.

7.– Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à rejeter le recours formé par les recourants. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, par Fr. 5'000.– comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge des recourants qui succombent. 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]).

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 & Y est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 11 décembre 2003 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 5'000.-, 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. 5'000.-.
3. La présente décision est notifiée aux recourants et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [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 7e jour avant Pâques au 7e 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 vice-président

La greffière

André Moser

Anne Tissot Benedetto