



CRC 2003-012

Président : Pascal Mollard
Juges : Xavier Oberson ; Daniel Riedo
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 22 novembre 2004

en la cause

X. SA (en liquidation), recourante, représentée par ...,

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) ;
modifications postérieures de la base imposable

I. En fait :

A.– X. SA (aujourd'hui : X. SA, en liquidation) a été immatriculée 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 31 mars 1999. Elle décomptait selon les contre-prestations convenues. Elle a été dissoute par décision de l'Assemblée générale du 20 avril 1998. MM. A., B. et C., anciens administrateurs, en sont les liquidateurs.

B.– Au courant des mois de mai et juin 1997, l'AFC procéda à un contrôle auprès de X. SA portant sur les périodes du 1^{er} trimestre 1995 au 4^e trimestre 1996. L'AFC constata que bien que l'assujettie fût soumise à l'obligation de remplir ses décomptes selon les contre-prestations convenues, un montant de Fr. 1'417'273.28 avait été facturé à Y. le 29 novembre 1995 sans avoir été imposé en totalité à la TVA. L'AFC procéda donc à une reprise sur la part (du montant susmentionné) non payée par Y., comptabilisée et non imposée, à savoir sur Fr. 776'422.12 (d'où une TVA de Fr. 47'387.25). Il apparut également lors de ce contrôle que X. SA avait déduit un impôt préalable de Fr. 36'456.60, alors que celui-ci se montait à Fr. 132'534.10 (d'où un montant de Fr. 96'078.-- en sa faveur). Suite à ce contrôle, l'AFC établit dès lors un avis de crédit n° (...) de Fr. 48'691.--

C.– Le montant de l'avis de crédit n° (...) ainsi que le crédit d'impôt de Fr. 122'539.12 (résultant des décomptes trimestriels de l'année 1996) furent portés en déduction du montant de Fr. 211'228.-- ressortant d'un précédent décompte complémentaire n° (...) du 11 novembre 1996. Par conséquent le solde de la dette TVA de X. SA pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1995 au 4^e trimestre 1996 s'élevait à ce moment à Fr. 39'997.88, plus intérêts moratoires dès le 1^{er} mars 1996. Des intérêts moratoires furent en outre calculés sur le montant de Fr. 48'691.-- pour la période du 1^{er} mars 1996 au 27 mai 1997 (moment auquel l'avis de crédit n° ... a été établi), ce qui représentait Fr. 3'022.--. Ces sommes ne furent pas payées et X. SA forma opposition au commandement de payer relatif aux sommes susmentionnées de Fr. 39'997.88 et Fr. 3'022.-- (poursuite n° ...).

D.– Le 11 novembre 1998, l'AFC rendit une décision formelle par laquelle elle condamnait X. SA au paiement des sommes de Fr. 39'997.88 et Fr. 3'022.--, levait l'opposition au commandement de payer et réservait un redressement fiscal résultant d'un contrôle au sens de l'art. 50 OTVA.

Le 11 décembre 1998, X. SA déposa, par le biais de C., une réclamation contre la décision précitée. Elle soutenait notamment qu'il était déjà connu au 31 décembre 1995 que Y. n'avait aucune intention de régler ses dettes envers X. SA et que c'était dès à juste titre que la facture de Fr. 1'417'273.28 adressée à Y. n'avait pas été portée dans la déclaration TVA. Elle se référait en outre à une autre procédure de réclamation opposant Z. SA à l'AFC.

En effet, le 25 février 1998, l'AFC avait rendu une décision formelle à l'encontre de Z. SA, confirmant une reprise d'impôt reposant entre autres sur le fait qu'une facture de Fr. 1'341'000.-- adressée par Z. SA à X. SA n'aurait pas fait l'objet d'une déclaration TVA. Dans la réclamation formée en date du 30 mars 1998 contre cette décision, Z. SA expliquait qu'il était connu de X. SA et de Z. SA au 31 décembre 1995 que Y. n'avait aucune intention de régler ses dettes envers X. SA et que c'était donc à juste titre que la facture de Fr. 1'341'000.-- susmentionnée émise pour l'utilisation par X. SA de camions nécessaires à fournir les prestations convenues avec Y. n'avait pas été portée dans le chiffre d'affaires.

E.– Le 20 août 1999, X. SA fit parvenir à l’AFC une copie de la convention passée les 16 et 18 août 1999 avec Y., indiquant que cette convention mettait un terme à la procédure arbitrale introduite suite au différend survenu entre elle et Y. au sujet de prétentions découlant d’un contrat de franchisage et coopération. Par cette convention, les deux parties renonçaient à toute prétention envers l’autre. De son point de vue, cet accord avait des effets sur le plan TVA, notamment celui de lui conférer la qualité de créancière nette de Fr. 103'572.-- de la division TVA. En effet, elle estimait avoir droit à récupérer un montant d’impôt préalable de Fr. 146'592.-- sur la créance de Fr. 2'255'262.25 abandonnée par Y. Elle persistait ainsi dans ses conclusions du 11 décembre 1998 et concluait en outre à ce que l’AFC fixe le solde de TVA dû à X. SA principalement à Fr. 103'572.-- (en application de l’art. 26 al. 4 OTVA) et subsidiairement à Fr. 53'058.-- (en application des art. 31 et 35 OTVA).

De son côté, se fondant sur ladite convention des 16 et 18 août 1999, l’AFC estima qu’il y avait eu une modification de la base d’imposition pour un montant de Fr. 776'422.12, puisque Y. n’était plus obligée de verser le solde de la facture de Fr. 1'417'273.28. Le montant de Fr. 776'422.12 devait dès lors être porté en déduction du chiffre d’affaires imposable (ce qui entraînait une réduction de la TVA due de Fr. 47'387.38). En vertu de la même convention, X. SA n’était plus obligée de verser le montant de Fr. 2'255'262.25 à Y., ce impliquait que la TVA d’amont devait être régularisée. L’AFC partit de l’idée que ce montant comprenait la TVA de 6,5% et calcula que la correction de l’impôt préalable s’élevait à Fr. 137'645.43. Bien que le dossier ne permette pas de déterminer avec exactitude le moment auquel X. SA avait fait valoir son droit à déduction de la somme de Fr. 137'645.43, l’AFC partit de l’idée que X. SA avait fait valoir ce droit et établit un décompte complémentaire n° (...) rectifiant cette déduction, tout en indiquant que si X. SA était en mesure de prouver qu’elle n’avait procédé à cette déduction, elle corrigerait cette reprise.

F.– Par décision sur réclamation du 26 novembre 2002, l’AFC admit donc partiellement la réclamation du 11 novembre 1998. Elle modifia sa décision du 11 novembre 1998 en ce sens qu’il était dit que l’AFC devait verser à X. SA la somme de Fr. 7'389.37 pour les périodes fiscales du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 1996 (en intégrant dans le calcul un nouvel avis de crédit n° ... du 26 novembre 2002). La somme de Fr. 7'389.37 était obtenue en déduisant de la somme de Fr. 211'228.-- : Fr. 122'539.12 (décompte créditeur 4^e trimestre 1995), Fr. 48'691.-- (avis de crédit du 27 mai 1997) et Fr. 47'387.25 (avis de crédit du 26 novembre 2002). La poursuite n° (...) était déclarée sans objet. Finalement, le point 4 du dispositif déclarait que pour les périodes fiscales du 1^{er} janvier 1995 au 31 mars 1999 X. SA devait à l’AFC un montant de TVA de Fr. 137'645.--, selon décompte complémentaire n° (...) du 26 novembre 2002, plus intérêts moratoires dès le 1^{er} décembre 1999 sur la somme de Fr. 90'258.--. Le décompte complémentaire n° (...) était établi pour les périodes fiscales du 1^{er} janvier 1995 au 31 mars 1999. Finalement, l’AFC fournit des explications détaillées relatives au calcul de l’intérêt moratoire.

G.– Le 10 janvier 2003, X. SA (ci-après : la recourante) a interjeté un recours contre les points 4 et 7 du dispositif de la décision sur réclamation de l’AFC devant la Commission

fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans). Elle conclut à l'annulation de la décision du 26 novembre 2002, puis, cela fait, à ce que la Commission de recours donne acte à l'AFC de ce qu'elle a reconnu devoir verser Fr. 7'389.37 plus intérêts moratoires, constate que les effets fiscaux de la convention des 16 et 18 août 1999 donnent un solde en faveur de la recourante de Fr. 51'417.05 plus intérêts et condamne en tant que besoin l'AFC à payer ces deux montants. A titre préparatoire, elle conclut à ce qu'il plaise au Président de la Commission de recours de dispenser la recourante de toute avance de frais vu l'erreur procédurale de l'AFC. Concernant la période du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 1996, qu'elle circonscrit à l'année 1995, la recourante constate que le montant de Fr. 7'389.37 reconnu par l'AFC en sa faveur correspond au centime près au montant qu'elle avait établi et porté en note manuscrite à la pièce 8 de son chargé du 11 décembre 1998. Bien que l'AFC ait établi ce constat sous forme d'avis de crédit n° (...) du 26 novembre 2002, il s'agissait en fait non pas d'un avis de crédit, mais d'un constat négatoire de dette. De son point de vue, la période 1995 est close, notamment en raison de la prescription de l'art. 40 OTVA ainsi qu'en vertu de l'art. 62 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021). Concernant la période du 1^{er} janvier 1995 au 31 mars 1999, la recourante estime qu'il est faux de prétendre qu'il existe une période fiscale 1995-1999. Elle considère qu'en tenant compte de la convention des 16 et 18 août 1999, l'AFC a pris une nouvelle décision d'imposition, la privant d'un échelon de recours, alors même que sur l'objet de la réclamation, elle a obtenu entièrement gain de cause. A propos du décompte complémentaire du 26 novembre 2002, la recourante soutient que l'on est en présence d'une renonciation à des valeurs alléguées et que l'art. 26 al. 4 OTVA trouve application. Dès lors, elle doit être créditée de Fr. 146'592.03 (6,5% de Fr. 2'255'262.--), Fr. 50'468.73 doivent être déduits, d'où un solde de Fr. 96'123.30 plus intérêts en sa faveur. Se référant encore à un crédit d'impôt de Fr. 44'706.25 réduit à néant par la convention des 16 et 18 août 1999, la recourante fixe le solde final qui lui est dû pour la période fiscale 1999 à Fr. 51'417.05 plus intérêts. Concernant la présomption de l'AFC selon laquelle elle aurait fait valoir son droit à déduction sur la somme de Fr. 2'255'262.25, la recourante soutient que ladite somme n'a jamais fait l'objet d'un crédit TVA.

H. – Par réponse du 12 mars 2003, l'AFC a conclu au rejet du recours dans toutes ses conclusions, avec suite de frais. Elle explique avoir basé sa décision sur la convention d'août 1999 parce que la recourante elle-même s'y était référée dans le cadre de son mémoire completif du 20 août 1999. Elle réfute les griefs de reformatio in pejus et de prescription. En ce concerne la référence de la recourante à l'art. 26 al. 4 OTVA, elle estime que celle-ci n'a pas du tout démontré en quoi l'application des art. 31 et 35 al. 2 OTVA à la cause était erronée. Concernant la référence au crédit d'impôt de Fr. 44'706.25, l'AFC considère qu'elle constitue un fort indice en faveur de sa propre solution. Elle rappelle en outre que la recourante a expressément admis au cours de la procédure l'existence d'une créance de Fr. 2'255'262.25 et qu'elle a fait valoir l'impôt préalable y afférant. Elle n'a pas produit avec le recours de pièces démentant cette affirmation.

Les autres faits seront repris, pour autant que 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.

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 26 novembre 2002, a été notifiée à la recourante le 27 novembre 2002. Le recours daté du 10 janvier 2003 a été adressé à la Commission de recours le 13 janvier 2003. Le délai ne courant pas du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement, il est donc intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il s'impose donc d'entrer en matière.

2.- a) Aux termes de l'art. 49 let. b PA, le recourant peut invoquer la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents. Conformément à l'art. 54 PA, le pouvoir de traiter l'affaire, objet de la décision attaquée, passe à l'autorité de recours (effet dévolutif) et selon l'art. 62 al. 2 PA, l'autorité de recours peut modifier au détriment d'une partie la décision attaquée lorsque celle-ci repose sur une constatation inexacte ou incomplète des faits. L'art. 62 al. 4 PA stipule par ailleurs que les motifs invoqués à l'appui du recours ne lient en aucun cas l'autorité de recours. Enfin, il faut rappeler que la procédure administrative de recours, de même que la procédure de réclamation, en dépit de l'art. 2 al. 1 PA, est dominée par le principe inquisitorial, qui postule que l'autorité de recours établit les faits d'office (ATF 122 I 10 consid. 2c, V 158 consid. 1; Xavier Oberson, Le contentieux fiscal, in OREF [éd.], Les procédures en droit fiscal, Berne et autres 1997, p. 136; Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2^e éd., Zurich 1998, p. 37).

Dans le cadre du présent litige, la recourante estime que l'AFC a tenu compte à tort d'éléments postérieurs à la première décision (faits vraiment nouveaux). De son point de vue, en tenant compte de la convention des 16 et 18 août 1999, l'AFC a pris une nouvelle décision d'imposition, la privant d'un échelon de recours.

b) La Commission de céans a déjà eu l'occasion de se pencher sur cette question par rapport à des faits vraiment nouveaux allégués pour la première fois en instance de recours (JAAC 62.47 consid. 2a/cc). Elle avait considéré que, d'une manière générale, l'allégation de faits vraiment nouveaux, ainsi que les moyens de preuve y relatifs, devait être admise, pour plusieurs raisons. D'abord, il s'imposait à plus forte raison d'accepter des faits véritablement nouveaux, si l'on acceptait de prendre en considération des faits qui s'étaient déjà produits avant la saisine de l'autorité de recours, mais qui étaient allégués pour la première fois devant l'instance de recours (voir JAAC 62.47 consid. 2a/bb ; Archives vol. 61 539 consid. 1b, le terme „obwohl”). Il existe aussi des motifs tirés du principe de l'économie de la procédure. Cette solution permet d'éviter le cumul de procédures inutiles. Elle correspond enfin aux exigences du principe inquisitorial. Dès lors que l'autorité de recours constate les faits d'office et peut donc d'elle-même, sur dossier ou après appréciation de preuves nouvelles, découvrir des faits nouveaux, il apparaît conforme au bon sens et à la logique d'accepter l'allégation de faits nouveaux, que l'autorité de recours aurait de la peine à découvrir elle-même, jugeant alors la cause à partir d'un état de fait déficient. La doctrine, unanime, va dans le même sens que les considérants qui précèdent (entre autres, André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 932; Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, 2^e éd., Berne 2002, p. 265; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4^e éd., Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n^o 2100 ; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Berne 1983, p. 258), de même que la jurisprudence du Tribunal fédéral dans d'autres domaines du droit (ATF 113 Ib 331). Les principes évoqués en rapport avec des faits vraiment nouveaux allégués pour la première fois en instance de recours s'imposent d'autant plus en relation avec des faits vraiment nouveaux allégués pour la première fois en instance de réclamation. C'est ainsi à juste titre que l'AFC a tenu compte des informations transmises par la recourante en août 1999, plus précisément de la convention des 16 et 18 août 1999.

3.- a) La Constitution prévoit que la période de décompte de l'impôt et de l'impôt préalable déductible s'étend, en règle générale, au trimestre civil (art. 196 ch. 14 al. 1 let. i Cst.). Le Conseil fédéral a défini, comme règle de base, que le décompte devait être établi selon les contre-prestations convenues (art. 35 al. 1 OTVA ; 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. 266 ; Stephan Kuhn / Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, p. 178). La règle générale du décompte selon les contre-prestations convenues résulte de la systématique légale de la déduction de l'impôt préalable ainsi que des dispositions sur la naissance de la créance fiscale. Etant donné que l'assujetti peut déduire l'impôt transféré par les autres assujettis déjà à la fin de la période de décompte au cours de laquelle il a reçu la facture (art. 29 al. 6 let. a OTVA), sans obligation d'avoir préalablement

payé celle-ci, il est logique que la créance fiscale (art. 34 let. a ch. 1 OTVA) resp. le décompte de l'impôt soient également liés au moment de la facturation (cf. Commentaire du Département fédéral des finances concernant l'OTVA [Commentaire DFF] p. 36 s ad art. 35 al. 1 ; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 266). La Commission de recours a déjà eu l'occasion de confirmer cette règle générale (pour une motivation détaillée, décision du 22 octobre 1996 in JAAC 61.65 consid. 6 ; cf. en outre décisions du 16 juillet 2003, in JAAC 68.22 consid. 3a, du 25 mars 2003 en la cause T. [SRK 2001-149], consid. 3a, du 4 mars 2002, in JAAC 66.58 consid. 3a et du 12 juin 2002, en la cause R.S. AG [SRK 2001-139], consid. 3a et R. AG [SRK 2001-140], consid. 3a). En l'absence de dispositions constitutionnelles divergentes, le juge est dès lors lié.

b) Par la formulation de l'art. 35 al. 1 OTVA, en vertu duquel l'assujetti doit « en principe » décompter selon les contre-prestations convenues, le Conseil fédéral annonce clairement qu'il entend autoriser des exceptions et il délègue à l'AFC la compétence de fixer les conditions de cette réglementation exceptionnelle. L'administration a fait usage de cette compétence et pose comme condition à l'octroi d'une autorisation de décompte selon les contre-prestations reçues entre autres que l'assujetti établisse sa comptabilité selon les mouvements financiers – aussi bien du côté créanciers que du côté débiteurs (Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA [Instructions 1997], note marg. 955 ; formulaire „TVA, Mode de décompte“, verso, ch. 1 ; décision de la Commission de céans du 16 juillet 2003, in JAAC 68.22 consid. 3b et les nombreuses références citées).

c) En l'occurrence, la recourante n'ayant pas été mise au bénéfice d'une exception, elle était tenue de décompter selon les contre-prestations convenues, c'est-à-dire de se baser sur les factures, et non sur le trafic des paiements dans le cadre de ses déclarations TVA.

4.- a) Selon l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. f disp. trans. Cst., la TVA se calcule sur la contre-prestation et, lorsqu'il n'y a pas de contre-prestation, sur la valeur du bien ou de la prestation de services. En son art. 26 al. 1, l'OTVA reprend les mêmes termes et précise qu'est réputée contre-prestation tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services (art. 26 al. 2 OTVA). Dans les Instructions 1997, il est répété que la TVA est calculée sur la contre-prestation et que celle-ci comprend tout ce que l'acquéreur, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie de la livraison ou de la prestation de services. Aux termes des ch. 296 et 297, la contre-prestation peut intervenir soit sous la forme d'un versement en espèces, soit par une prestation appréciable en argent, telle que notamment la remise de biens, la cession d'une créance et la compensation avec une créance de l'acquéreur (voir aussi ch. 296 et 297 des Instructions de 1994). Si la contre-prestation d'une prestation de services ou d'une livraison de biens consiste non pas en une somme d'argent, mais en une livraison ou une prestation de services, il s'agit alors d'une opération analogue à un échange de biens. Dans ce cas (art. 26 al. 4 OTVA), la loi prévoit une dérogation au principe de la détermination subjective de la contre-prestation. La valeur de chaque bien ou de chaque prestation de services vaut contre-prestation de l'autre bien ou prestation de services (cf. sur ce

calcul, arrêt du Tribunal fédéral du 13 février 2002, consid. 7a, traduit in RDAF 2002, 2^e partie, p. 166) ; si une prestation est effectuée en paiement d'une dette, le montant de la dette ainsi éteinte vaut alors contre-prestation.

b) Si la contre-prestation versée par le destinataire est inférieure à la contre-prestation convenue (diminution en raison d'un escompte, d'une remise, d'une perte, etc.; remboursement en raison de l'annulation de la livraison, d'un rabais consenti ultérieurement, d'une ristourne, etc.) ou supérieure à celle-ci, la différence ou le surplus doit être mentionné dans le décompte (cf. art. 35 al. 2 et 3 OTVA ; ATF 126 II 251 consid. 3a, traduit in RDAF 2000, 2^e partie, p. 318). D'une manière générale, on distingue ce qui fait partie de la contre-prestation, notamment tous les frais qui résultent de la prestation et que le fournisseur facture à son client (Instructions 1997, ch. 313ss), ce qui n'en fait pas partie, à savoir entre autres les intérêts moratoires et les contributions de droit public que le prestataire encaisse au nom et pour le compte de tiers à certaines conditions (Instructions 1997, ch. 341ss), et enfin ce qui peut se déduire de la contre-prestation, à savoir notamment la TVA due sur la prestation elle-même et les rabais, pertes et escomptes, ainsi que, surtout, les remboursements faits en cas d'annulation de la prestation (Instructions 1997, ch. 334 ss). Il résulte clairement de l'art. 35 al. 2 OTVA que l'AFC ne doit prendre en compte que ce que le destinataire a effectivement versé et que l'assujetti est en droit de porter en déduction de son chiffre d'affaires la différence entre la contre-prestation convenue et celle reçue (voir ATF 126 II 249 consid. 3a). Il va sans dire que lorsque la reprise d'impôt est postérieure, il n'y a pas de sens à reprendre l'impôt sur les prestations convenues et à permettre ultérieurement la déduction. Celle-ci doit se faire immédiatement et l'assujetti ne doit imposer que la contre-prestation effective.

5.– En l'espèce, bien que l'état de fait apparaisse relativement complexe, notamment dans son déroulement, il convient de rappeler l'essence même du litige qui oppose les parties en présence.

a) aa) Décomptant d'après les prestations convenues, un contribuable se doit, on l'a vu, d'acquitter la TVA sur les factures qu'il émet. Par ailleurs, ce dernier a, en amont, le droit de revendiquer la déduction de la TVA intégrée dans les factures qui lui ont été adressées. Si d'aventure les contre-prestations convenues pour les prestations *effectuées* diminuent, il apparaît logique de considérer que la base imposable – et la TVA aval due – en devient ipso facto inférieure. A l'inverse, si les contre-prestations convenues pour des opérations *acquises* s'en trouvent réduites, le montant des factures amont l'est forcément et le contribuable peut logiquement déduire moins de TVA amont. Il s'ensuit, le cas échéant, des rectifications imposées par la logique du système et régies par l'art. 35 al. 2 OTVA.

bb) En l'occurrence, l'application des principes et techniques susnommés est rendue complexe, voire remise en cause, par l'existence d'une convention de droit privé – des 16 et 18 août 1999 – passée entre le fournisseur recourant et son acquéreur. Celle-ci diminue certes les prestations convenues de part et d'autre, mais elle doit en l'état être examinée sous l'angle de ses

effets sur l'entreprise de la recourante. Les griefs formulés sont nombreux et il importe de les examiner séparément ci-après.

b) aa) Tout d'abord, la recourante soulève des griefs relatifs au calcul de la période fiscale. De son point de vue, la période litigieuse se limitait à l'année 1995. L'AFC se tromperait en prétendant qu'il existe une période fiscale du 1^{er} janvier 1995 au 31 mars 1999 et en englobant des faits survenus en 1999 dans la décision sur réclamation. Ce faisant, notamment en tenant compte de la convention des 16 et 18 août 1999, l'AFC aurait pris une nouvelle décision d'imposition, privant la recourante d'un échelon de recours. A son avis, l'AFC aurait dû disjoindre les deux questions. En se basant sur une période fiscale du 1^{er} janvier 1995 au 31 mars 1999, l'AFC vide de son sens les art. 36 et 41 OTVA (ce dernier article étant relatif à la prescription du droit à la déduction de l'impôt préalable). Elle estime également que cette manière de procéder viole le principe selon lequel les opérations d'ajustement ne sont pas rétroactives, mais sont prises en compte lors de leur avènement (art. 31 et 35 OTVA) et ne respecte pas les exigences posées à la modification des décisions en vertu de l'art. 62 PA.

Comme exposé ci-dessus, c'est ainsi à juste titre que l'AFC a tenu compte de faits survenus au mois d'août 1999, plus précisément de la convention des 16 et 18 août 1999. Comme les décomptes relatifs à l'année 1995 n'étaient pas encore entrés en force, l'AFC était autorisée à les remettre en question. La convention des 16 et 18 août 1999 se rapportant aux périodes faisant l'objet de la réclamation, l'AFC n'avait pas à rendre une nouvelle décision d'imposition en lieu et place d'intégrer la question dans la procédure de réclamation. L'art. 36 OTVA est une disposition d'organisation, dont il ne ressort nullement que diverses périodes fiscales ne peuvent pas faire l'objet d'une seule et même décision sur réclamation, sous réserve de prescription. En l'occurrence toutefois, les créances fiscales relatives à l'année 1995 n'étaient pas prescrites au moment où la décision sur réclamation a été rendue. En effet, divers actes de l'AFC sont venus, entre l'année 1997 et 2002, interrompre l'écoulement du délai de prescription.

La recourante ne peut par ailleurs rien déduire de l'art. 62 PA. Certes, en application du principe constitutionnel du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst. [art. 4 aCst.]), si une reformatio in pejus est envisagée, elle doit être portée à la connaissance de la partie recourante et l'occasion de s'exprimer doit lui être donnée (art. 62 al. 3 PA). Selon la jurisprudence la plus récente du Tribunal fédéral, il est conforme au principe de l'équité de rendre attentif le recourant menacé par cette mesure de la possibilité de retirer son recours (ATF 129 II 395 consid. 4.4.3, 122 V 167 s. consid. 2 et les références citées). Il existe toutefois en matière fiscale des règles particulières. L'art. 52 al. 5 OTVA dispose ainsi : « La procédure est poursuivie, nonobstant le retrait de la réclamation s'il existe des indices que la décision attaquée n'est pas conforme à la loi » (cf. confirmant la constitutionnalité de cette disposition, décision non publiée et non entrée en force de la Commission de céans du 1^{er} octobre 2004, en la cause C. [CRC 2003-003], consid. 4). En l'occurrence, il n'est pas sûr que la décision sur réclamation de l'AFC constitue une reformatio in pejus dans la mesure où elle se fonde sur des faits nouveaux. Quoi qu'il en soit, il n'est pas nécessaire de trancher la question. En effet, la recourante a largement eu l'occasion de s'exprimer et de produire des pièces à tous les stades de la procédure. Au surplus,

un retrait n'est pas envisageable, selon les termes de l'art. 52 al. 5 OTVA. Il n'y a donc pas de violation des règles de procédure susmentionnées.

bb) S'agissant du grief relatif à la mauvaise application des art. 31 et 35 OTVA, il apparaît également mal fondé. Concernant la période du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 1996, la recourante soutient que le montant de Fr. 7'389.37 reconnu par l'AFC en sa faveur correspond au centime près au montant qu'elle avait établi et porté en note manuscrite à la pièce 8 de son chargé du 11 décembre 1998. Bien que l'AFC ait établi ce constat sous forme d'avis de crédit n° (...) du 26 novembre 2002, il s'agirait en fait non pas d'un avis de crédit, mais d'un constat négatoire de dette, puisque l'AFC aurait reconnu avoir réintroduit à tort que la somme de Fr. 776'422 dans le chiffre d'affaires imposable. La dette aurait donc été éteinte avec effet rétroactif au 31 décembre 1995 (en référence à l'art. 124 al. 2 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse [Code des obligations ; CO] ; RS 220). Cette argumentation n'est pas pertinente. En effet, c'est suite à la convention d'août 1999 que la somme de Fr. 776'422 a été retranchée du chiffre d'affaires imposable. Avant que ladite convention ne soit conclue, il était normal d'intégrer cette somme au chiffre d'affaires, étant donné que la recourante décomptait selon les contre-prestations convenues et que dans ce cas la naissance de la créance fiscale intervient au moment de la facturation. L'AFC n'a donc pas procédé à un constat négatoire de dette.

c) En second lieu, il convient d'analyser les conséquences TVA de la convention d'août 1999. La dite convention prévoit notamment ce qui suit :

- La recourante a définitivement renoncé à ce que Y. lui paie la somme de Fr. 776'422.21 (solde de la facture de Fr. 1'417'273.28 du 29 novembre 1995) ;
- Y. a définitivement renoncé à ce que la recourante lui paie la facture de Fr. 2'255'262.25.

La recourante estime que l'on est en présence d'un échange de renonciation à des valeurs alléguées et que l'art. 26 al. 4 OTVA trouve application, la valeur de chaque renonciation valant contre-prestation de l'autre. Dès lors, elle devait être créditée de Fr. 146'592.03 (6,5% de Fr. 2'255'262.--) et débitée de Fr. 50'468.73 à titre de TVA aval sur la somme de Fr. 776'442.--, d'où un solde de Fr. 96'123.30 plus intérêts en sa faveur. Se référant encore à un crédit d'impôt de Fr. 44'706.25 (correction de l'impôt préalable effectuée en 1997) réduit à néant par la convention des 16 et 18 août 1999, la recourante fixe le solde final qui lui est dû pour la période fiscale 1999 à Fr. 51'417.05 plus intérêts.

Selon l'AFC, les dispositions topiques concernées par la convention d'août 1999 sont les art. 31 et 35 OTVA ; au surplus, l'application de l'art. 26 al. 4 OTVA n'amènerait pas à un résultat différent. Du point de vue de l'AFC, la modification de la base d'imposition par la convention entraîne une régularisation de la TVA d'amont et d'aval pour la recourante. Il y a eu une modification de la base d'imposition pour un montant de Fr. 776'422.12, puisque Y. n'est plus obligée de verser le solde de la facture de Fr. 1'417'273.28. Le montant de Fr. 776'422.12 doit dès lors être porté en déduction du chiffre d'affaires imposable (ce qui entraîne une

réduction de la TVA due de Fr. 47'387.38). En vertu de la même convention, la recourante n'est plus obligée de verser le montant de Fr. 2'255'262.25 à Y., ce qui implique que la TVA d'amont doit être régularisée à hauteur de Fr. 137'645.43.

De l'avis de la Commission de recours, l'argumentation de l'AFC est convaincante. Même s'il fallait admettre que l'art. 26 al. 4 OTVA trouve application, ce ne serait pas dans le sens préconisé par la recourante. En effet, dans l'hypothèse de l'application de l'art. 26 al. 4 OTVA, il faudrait considérer que la recourante a fourni une prestation de Fr. 2'255'262.25 et acquis une prestation de Fr. 776'422.12, ce qui nécessiterait également une régularisation de la TVA d'amont (déduction de la TVA grevant le montant de Fr. 776'422.12) et de la TVA d'aval (calcul d'une TVA supplémentaire sur Fr. 2'255'262.25), ce qui ne correspond certainement pas aux conclusions de la recourante. Quoiqu'il en soit les art. 31 et 35 OTVA sont plus topiques que l'art. 26 al. 4 OTVA. En effet, il paraît assez artificiel d'assimiler un abandon respectif de créances à un échange de biens. Il convient dès lors de suivre le calcul effectué par l'AFC dans la décision sur réclamation.

d) aa) Bien que le dossier ne permette pas de déterminer avec exactitude le moment auquel la recourante avait fait valoir son droit à déduction de la somme d'impôt préalable de Fr. 137'645.43 (à l'époque où elle avait reçu la facture de Fr. 2'255'262.25), l'AFC est partie de l'idée qu'elle a fait valoir ce droit et a établi un décompte complémentaire n° (...) rectifiant cette déduction, tout en indiquant que si la recourante était en mesure de prouver qu'elle n'avait procédé à cette déduction, elle corrigerait cette reprise. L'AFC rappelle à cet égard que, par courrier du 11 juillet 1996, la recourante a expliqué qu'elle contestait le fait que Y. lui facture Fr. 1'800'000.-- mais qu'elle devait procéder à la comptabilisation jusqu'à droit jugé ; il n'y a pas d'indice que la recourante aurait agi différemment pour la facture de Fr. 2'255'262.25. La recourante soutient par contre que ladite somme n'a jamais fait l'objet d'un crédit TVA, de même qu'une créance de Y. de 1'800'000.-- qui n'a pas été intégrée dans la déclaration TVA mais uniquement au bilan pour des raisons évidentes de précaution comptable.

bb) En l'occurrence, il faut en premier lieu constater que la référence de l'AFC à la créance de Y. de 1'800'000.-- ne constitue pas un élément déterminant. Il n'est en effet nullement prouvé que l'impôt préalable ait été réclamé sur cette facture ; dès lors, même si la recourante avait agi de la même manière pour la facture de Fr. 2'255'262.25 que, pour cette facture-là, cela ne prouverait encore rien. Au surplus, il est impossible que la recourante ait réclamé l'impôt préalable relatif à ces deux factures, car on arriverait à un montant d'impôt préalable supérieur au montant ressortant des décomptes relatifs aux années 1995 et 1996.

S'il est certes impossible de prouver un fait négatif (le fait qu'une déduction n'a pas été effectuée), la recourante aurait néanmoins pu prouver son bon droit en produisant les pièces relatives à l'impôt préalable déduit en 1995, en d'autres termes en expliquant à quelles factures se rapportait le montant d'impôt préalable déduit, et démontrer ainsi que le montant d'impôt préalable déduit en 1995 ne comprend pas l'impôt relatif à dite facture de Fr. 2'255'262.25. Elle n'a toutefois produit avec son recours aucune pièce de telle nature, pas plus qu'elle n'en avait

produit au cours de la procédure devant l'AFC. Dans ces circonstances, la présomption sur laquelle s'est fondé l'AFC, à savoir que l'impôt préalable avait été déduit au moment où la facture avait été établie, est conforme à la méthode de décompte qui était celle de la recourante (selon les contre-prestations convenues). La facture relative à la somme de Fr. 2'255'262.25 ne figurant pas au dossier, l'AFC a été contrainte d'apprécier la date d'établissement de dite facture. En l'absence d'indications probantes contraires de la part de la recourante, la Commission de recours n'a rien à redire quant à la méthode adoptée par l'AFC pour cerner au plus précis la date d'établissement de la facture en cause. Certes, la pièce invoquée pour dater cette facture est une pièce de 1998 émanant de Y., dont la force probante n'est pas évidente. Cela étant, la recourante n'a pas fourni de pièces justificatives susceptibles de dater la facture en cause. L'AFC était dès lors fondée à statuer sur la base du dossier.

6.- a) Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à rejeter le recours déposé par la recourante, sous réserve de la question - traitée ci-après - des frais perçus par l'AFC en rapport avec la procédure de réclamation.

b) aa) L'art. 68 al. 1 LTVA dispose que, lors d'une procédure de taxation ou de réclamation, il n'est, en règle générale, pas prélevé de frais ni alloué d'indemnités aux parties (contrairement à ce qui était le cas sous l'empire de l'OTVA).

Selon la jurisprudence et la doctrine, les nouvelles règles de procédure s'appliquent dès leur entrée en vigueur à moins que la continuité du droit matériel ne soit ainsi mise en danger et que la loi ne prévoie expressément une autre solution. Ceci est clair notamment lorsque le nouveau droit est plus favorable à l'administré (Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 67 p. 409 consid. 3b ; Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2^e éd., Zurich 1998, p. 29 ; Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. I, 2^e éd., Berne 1994, p. 171). Les dispositions transitoires de la LTVA n'excluent pas expressément l'application immédiate du nouveau droit procédural. Il faut dès lors partir de l'idée que l'art. 68 al. 1 LTVA s'applique aux procédures pendantes devant l'AFC au 1^{er} janvier 2001. Dans son arrêt non publié du 31 août 2004, en la cause X SA (2A.69/2003), consid. 9, le Tribunal fédéral a donc annulé la pratique de l'AFC relative à l'art. 68 al. 1 LTVA (cf. au sujet de cette pratique, JAAC 67.129 consid. 7).

bb) En l'espèce, la décision sur réclamation attaquée ayant été rendue le 26 novembre 2002, c'est-à-dire après le 1^{er} janvier 2001, c'est à tort que l'AFC a prélevé des frais de procédure dans le cadre de la procédure de réclamation et il convient d'admettre partiellement le recours sur ce point. Le point 7 du dispositif de la décision sur réclamation de l'AFC du 26 novembre 2002 est annulé. La décision de l'AFC est confirmée au surplus. La recourante a certes partiellement obtenu gain de cause, mais ceci uniquement sur un point d'importance tellement minime, qu'il ne convient pas de réduire les frais de procédure par-devers la Commission de céans, ni d'allouer d'indemnité de dépens.

c) Ainsi, vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, par Fr. 3'000.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante qui succombe. 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. SA du 13 janvier 2003 est partiellement admis au sens du considérant 6 et le point 7 du dispositif de la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 26 novembre 2002 est annulé. La décision est confirmée au surplus.
 2. Les frais de procédure, par Fr. 3'000.--, 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. 3'000.--.
 3. La présente décision est notifiée à la recourante 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 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

Liliane Subilia-Rouge