

## JAAC 68.57

Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 6 octobre 2003 en la cause S. SA [CRC 2001-137]

---

*Taxe sur la valeur ajoutée. Intérêts moratoires. Imposition de groupe. Compensation. Principe de la bonne foi.*

*Art. 17 al. 3, Art. 37 et Art. 38 OTVA. Art. 125 al. 3 CO.*

*- La recourante ayant tardé à déclarer le chiffre d'affaires résultant de ses prestations en faveur des sociétés filles du groupe et ne s'étant pas acquittée du paiement de l'impôt dans le délai prévu, elle doit verser des intérêts moratoires, ceci même sans faute de sa part et sans sommation préalable (consid. 7a/cc).*

*- Il n'existe dans l'ordre juridique suisse aucun droit spécifique sur les consortiums, les sociétés intégrées dans un groupe étant traitées indépendamment les unes des autres, ceci également en droit fiscal, sous réserve de bénéficier de l'imposition de groupe au sens de l'art. 17 al. 3 OTVA (consid. 4). En l'espèce, la recourante et les sociétés filles du groupe ne sont pas inscrites comme un tel groupe et doivent en conséquence être traitées de manière indépendante les unes des autres. La recourante ne peut donc se prévaloir d'un éventuel droit des sociétés filles à la déduction de l'impôt préalable, ses conclusions y relatives devant être déclarées irrecevables (consid. 7a/aa et bb).*

*- Elle ne peut au demeurant s'en prévaloir pour compenser les intérêts moratoires litigieux, les conditions d'une telle compensation n'étant pas remplies, faute pour l'Administration fédérale des contributions (AFC) d'avoir donné son consentement à cette fin (consid. 7b/aa et bb).*

*- Sous l'angle du principe de la bonne foi, aucun renseignement n'a été donné par l'AFC, sur lequel la recourante pourrait se fonder pour justifier son retard dans la déclaration du chiffre d'affaires et le versement de l'impôt y relatif. En particulier, le silence dont a fait preuve l'AFC en réaction à un courrier explicatif de la recourante ne*

*peut être considéré comme une confirmation, en l'absence d'un devoir général d'information de l'administration dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (consid. 7c).*

---

**Mehrwertsteuer. Verzugszins. Gruppenbesteuerung. Verrechnung. Treu und Glauben.**

**Art. 17 Abs. 3, Art. 37 und Art. 38 MWSTV. Art. 125 Abs. 3 OR.**

*- Die Beschwerdeführerin hat verspätet über den Umsatz aus Leistungen zu Gunsten der Tochtergesellschaften der Gruppe abgerechnet und ihre Steuerforderung nicht innerhalb der vorgesehenen Frist beglichen. Folglich hat sie Verzugszins zu bezahlen, dies unabhängig von einer Mahnung oder einem Verschulden ihrerseits (E. 7a/cc).*

*- In der schweizerischen Rechtsordnung existiert grundsätzlich kein spezielles Konzernrecht, die Konzerngesellschaften werden unabhängig von einander behandelt. Dies gilt unter dem Vorbehalt der Gruppenbesteuerung nach Art. 17 Abs. 3 MWSTV auch im Steuerrecht (E. 4). Im vorliegenden Fall sind die Beschwerdeführerin und ihre Tochtergesellschaften nicht als steuerpflichtige Gruppe im Sinne von Art. 17 Abs. 3 MWSTV registriert und werden folglich unabhängig voneinander behandelt. Die Beschwerdeführerin kann somit einen allfälligen Anspruch der Schwestergesellschaften auf Vorsteuerabzug nicht geltend machen, auf die entsprechenden Ausführungen ist nicht einzutreten (E. 7a/aa und bb).*

*- Sie kann im Übrigen keine Verrechnung der Verzugszinsen geltend machen, denn mangels Zustimmung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) sind die Voraussetzungen für eine Verrechnung nicht gegeben (E. 7b/aa und bb).*

*- Unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensprinzips hat die ESTV keine Auskunft erteilt, auf welche sich die Beschwerdeführerin stützen könnte, um ihre Verspätung in der Veranlagung der Umsätze und in der Entrichtung der entsprechenden Steuer zu rechtfertigen. Insbesondere kann das Schweigen der ESTV auf ein erläuterndes Schreiben der Beschwerdeführerin nicht als Bestätigung angesehen werden. Im Bereich der Mehrwertsteuer existiert keine allgemeine Pflicht der Verwaltung zur Information; es obliegt dem Steuerpflichtigen, sich selbst über seine gesetzlichen Verpflichtungen zu informieren (E. 7c).*

---

**Imposta sul valore aggiunto. Interessi di mora. Imposizione di gruppo. Compensazione. Principio della buona fede.**

**Art. 17 cpv. 3, art. 37 e art. 38 OIVA. Art. 125 cpv. 3 CO.**

*- La ricorrente, che ha tardato a dichiarare la cifra d'affari risultante dalle sue prestazioni a favore delle società figlie del gruppo e che non ha pagato l'imposta entro il termine previsto, deve versare degli interessi di mora, anche se non vi è colpa da parte sua e senza che sia necessario un ammonimento preventivo (consid. 7a/cc).*

***- Nell'ordinamento giuridico svizzero non vi sono disposizioni giuridiche specifiche concernenti i consorzi, poiché le società integrate in un gruppo sono trattate indipendentemente le une dalle altre. Questo vale anche nel diritto fiscale, con riserva della possibilità di beneficiare dell'imposizione di gruppo ai sensi dell'art. 17 cpv. 3 OIVA (consid. 4). Nella fattispecie, la ricorrente e le società figlie del gruppo non sono registrate come consorzio e devono quindi essere trattate in modo indipendente le une dalle altre. La ricorrente non può quindi avvalersi di un eventuale diritto delle società figlie alla deduzione dell'imposta precedente e le sue richieste in questo senso sono irricevibili (consid. 7a/aa e bb).***

***- Inoltre, essa non può chiedere la compensazione degli interessi di mora litigiosi, poiché, in mancanza del consenso dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), non sono soddisfatte le condizioni per una simile compensazione (consid. 7b/aa e bb).***

***- Dal punto di vista del principio della buona fede, l'AFC non ha fornito informazioni che potrebbero permettere alla ricorrente di giustificare il ritardo nella dichiarazione della cifra d'affari e nel versamento della relativa imposta. In particolare, il silenzio tenuto dall'AFC in seguito ad una lettera di spiegazioni della ricorrente non può essere considerato come una conferma, poiché l'amministrazione non ha un dovere generale d'informazione nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto (consid. 7c).***

---

Résumé des faits:

**A.** La société anonyme S. SA a été immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) le 1<sup>er</sup> janvier 1995 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). Dite société est constituée en holding et détient 100% du capital-actions de trois sociétés, lesquelles sont également immatriculées au registre de l'AFC depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995 en tant qu'assujetties au sens de la même disposition.

**B.** Pour les périodes fiscales allant du 1<sup>er</sup> trimestre 1995 au 4<sup>ème</sup> trimestre 1996 (du 1<sup>er</sup> janvier 1995 au 31 décembre 1996), la société omit de déclarer des chiffres d'affaires consistant en la refacturation de salaires aux trois sociétés filles pour un montant de fr. 5'766'183.40, soit une somme d'impôt de fr. 374'801.90. D'entente avec l'AFC, lesdits chiffres d'affaires furent déclarés dans le décompte de la période fiscale du 1<sup>er</sup> trimestre 1997 (du 1<sup>er</sup> janvier 1997 au 31 mars 1997) et l'impôt y relatif acquitté. A la suite d'un contrôle sur place effectué du 10 au 12 janvier 2000, un décompte complémentaire no 188 146 daté du 28 janvier 2000 fut néanmoins établi par l'AFC, fixant les intérêts moratoires sur l'impôt précité déclaré et payé tardivement à un montant de fr. 19'497.-.

**C.** La société contesta le bien-fondé du décompte complémentaire portant sur les intérêts moratoires par lettre du 4 février 2000. Elle soutint en effet que le montant total des loyers et salaires avait été dûment déclaré, notamment à

l'appui de son 1<sup>er</sup> décompte du 31 mai 1995, puis déduit en tant qu'opérations exclues du champ de l'impôt, de sorte qu'aucun impôt ne semblait être dû à ce titre. Elle fit valoir également sa «bonne foi», se référant à son courrier explicatif accompagnant le 1<sup>er</sup> décompte élaboré en mai 1995. Elle indiqua enfin avoir requis de plus amples renseignements auprès de l'AFC au regard de l'éventail d'activités gérées par le groupe. Par réponse du 3 juillet 2000, l'AFC indiqua que les intérêts moratoires restaient dus, dans la mesure où il n'existait aucune base légale permettant de renoncer à les percevoir. Il s'ensuivit un deuxième échange de courriers à l'appui duquel chaque partie maintint sa position.

**D.** Par courrier du 4 septembre 2000, la société sollicita par l'intermédiaire de son mandataire, F. SA, qu'une décision susceptible de recours lui soit notifiée. C'est ainsi que l'AFC rendit une décision à l'encontre de dite société en date du 5 février 2001, réclamant le versement du montant de fr. 19'497.- au titre de l'intérêt moratoire, outre les frais de procédure par fr. 220.-.

**E.** La société déposa une réclamation par acte du 2 mars 2001 (*recte*: 5 mars 2001, date du sceau postal) à l'encontre de cette décision. Elle indiqua entre autres que les sociétés de son groupe, lesquelles avaient bénéficié des prestations soumises à l'impôt, n'avaient pu faire valoir la déduction de l'impôt préalable qu'en date du 31 mai 1997, soulignant ainsi le caractère inéquitable de compter un intérêt moratoire sur des sommes d'impôt dues sans rétrocéder ce même intérêt aux sociétés filles du groupe au titre d'un intérêt rémunérateur.

**F.** Par décision du 20 juillet 2001, l'AFC rejeta la réclamation de la société S. SA. Elle constata en premier lieu que le litige ne portait que sur le principe de l'acquittement d'un intérêt moratoire et non sur le calcul de son montant. Malgré les arguments développés par la réclamante sur ce point, l'AFC estima que l'intérêt moratoire était justifié, ce dernier résultant de la déclaration tardive des chiffres d'affaires imposables et donc de l'acquittement également tardif de l'impôt y relatif.

**G.** A l'encontre de la décision précitée, la société S. SA (ci-après: la recourante), représentée par son mandataire, F. SA, a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou de céans) par acte du 3 septembre 2001 (*recte*: 4 septembre 2001, date du sceau postal). A l'appui de celui-ci, la recourante fait notamment valoir l'abus de droit dont aurait fait preuve l'AFC en lui réclamant des intérêts moratoires. Il est en effet de son point de vue particulièrement choquant de réclamer de tels intérêts pour cause de retard dans la déclaration des éléments imposables, alors que les sociétés du même groupe ont subi un préjudice de même importance en ne pouvant déduire qu'avec retard l'impôt préalable en résultant. Elle précise par ailleurs que le fait pour l'autorité intimée de se limiter à considérer la situation juridique des diverses sociétés concernées sans tenir compte de la réalité économique du groupe est

critiquable, voire contraire à l'équité. Elle invoque enfin et à toutes fins utiles la compensation au moyen de prétendues créances d'intérêts rémunérateurs des sociétés filles.

H. Invitée à présenter une réponse, l'AFC a remis ses observations à la Commission de recours en date du 9 octobre 2001. Elle se réfère principalement aux motifs de la décision entreprise et conclut au rejet du recours dans toutes ses conclusions, avec suite de frais.

(...)

Extrait des considérants:

1., 2. (...)

3. En vertu des art. 37 et 38 OTVA - dont la constitutionnalité est patente -, l'assujetti est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable, selon la forme prescrite, dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. Dans le même délai, il doit également s'acquitter de l'impôt, faute de quoi un intérêt moratoire sera mis à sa charge. L'intérêt moratoire est dû dès l'échéance du paiement de l'impôt - et non pas depuis l'entrée en force de la décision fixant la dette fiscale - et court pendant la durée de la procédure de réclamation et de recours, indépendamment de toute faute du contribuable (cf. décisions de la Commission de cénans du 23 septembre 1998, publiée dans la [JAAC 63.51](#) consid. 2c et du 24 juin 1998, publiée dans la [JAAC 63.26](#) consid. 4b; Archives de droit fiscal suisse [Archives] 60 557 consid. 5, 55 447 consid. 6, 50 582 consid. 5). Au surplus, il n'est pas nécessaire que l'AFC adresse un avertissement, ni une sommation au contribuable; le retard dans le paiement de l'impôt en étant le seul motif (art. 38 al. 2 OTVA; décision précitée de la Commission de recours en matière de contributions du 24 juin 1998, publiée dans la [JAAC 63.26](#) consid. 4b). Ainsi, le seul moyen de se préserver des conséquences juridiques de la demeure est de verser l'impôt dû. Ce devoir est indépendant de l'établissement des décomptes et existe sans que l'AFC n'ait à intervenir au préalable. Lorsque plusieurs périodes entrent en considération, l'intérêt dû sur la totalité de la créance est compté à partir d'une échéance moyenne (décision non publiée de la Commission de cénans du 5 juillet 2000, en la cause U. [CRC 1999-131], consid. 2a; Archives 58 163). L'art. 1<sup>er</sup> de l'ordonnance sur les intérêts du 14 décembre 1994 (RO 1994 3170 et modifications subséquentes), basée sur l'art. 81 let. i OTVA, prévoit que l'intérêt moratoire dû en vertu de l'art. 38 al. 2 OTVA en cas de retard dans le paiement de l'impôt est de 5% l'an à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1995 (voir également l'art. 1<sup>er</sup> de l'ordonnance du Département fédéral des finances sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur du 20 juin 2000, RS 641.201.49).

4. Conformément à l'art. 17 al. 3 OTVA, les personnes morales ayant leur siège ou un établissement stable sur territoire suisse et qui sont étroitement liées les unes aux autres, peuvent demander à être traitées toutes ensemble comme un seul assujetti (imposition de groupe). Les chiffres d'affaires des membres du groupe sont ainsi imputés à une seule société du groupe, laquelle est considérée comme le chef de groupe vis-à-vis des autorités fiscales ([ATF 125 III 339](#) s. consid. 9; décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 8 avril 2003, en la cause S. SA [CRC 2001-193], consid. 2c). Les effets d'une telle imposition de groupe sont limités

aux opérations internes effectuées entre les sociétés du groupe situées sur territoire suisse, donc aux chiffres d'affaires réalisés en Suisse, lesquels seront francs d'impôts ([ATF 125 II 339](#) s. consid. 9; *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. 189 ch. 6.4.3).

Hormis l'imposition de groupe tel que précité, il n'existe en principe dans l'ordre juridique suisse aucun droit spécifique sur les consortiums, les sociétés intégrées dans un groupe étant traitées indépendamment les unes des autres (décision précitée du 8 avril 2003, en la cause S. SA [CRC 2001-193] consid. 2c). Ce principe prévaut également en droit fiscal ([ATF 110 Ib 226](#) consid. 3a; décision du Tribunal fédéral du 5 avril 1984, publiée aux Archives 53 286; *Heinz Keller*, Die warenumsatzsteuerliche Belastung von Leistungen zwischen wirtschaftlich eng verbundenen Unternehmen, in: Archives 51 225, 267).

5. La compensation des créances que deux personnes détiennent l'une envers l'autre est certes un principe général du droit, valable également en droit public (décisions non publiées de la Commission de recours en matière de contributions des 25 mars 2003, en la cause G. [CRC 2002-016], consid. 3 et 25 septembre 2002, en la cause P. [CRC 2001-115], consid. 4; *Pierre Moor*, Droit administratif, vol. II, 2<sup>e</sup> éd., Berne 2002, p. 90). Il est cependant nécessaire de tenir compte des dispositions particulières du droit administratif qui limitent les possibilités de compensation de créances entre l'administré et la collectivité publique. Une telle restriction ressort de l'art. 125 ch. 3 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220), qui dispose que les créances dérivant du droit public en faveur de l'Etat et des communes ne peuvent être compensées contre la volonté du créancier. Ceci signifie qu'il n'est pas permis au débiteur d'une dette de droit public d'opposer la compensation à la collectivité publique, en tant que titulaire d'une créance relevant du droit privé. Il est par contre loisible à la collectivité publique de procéder d'office à la compensation dans cette situation (décision de la Commission de céans du 31 janvier 2000, publiée dans la [JAAC 64.82](#) consid. 4; décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 15 septembre 1999, en la cause B. [CRC 1999-010], consid. 4). En présence de deux créances relevant du droit public, l'art. 125 ch. 3 CO n'est pas directement applicable, puisque l'on se trouve en-dehors du champ d'application du CO. Cependant, selon la doctrine dominante et la pratique, la réglementation de l'art. 125 ch. 3 CO a la nature d'un principe général également applicable en droit public, de telle manière que, par rapport à deux créances relevant du droit public, l'administré ne peut compenser que si la collectivité publique l'approuve ou si une norme correspondante (p. ex. art. 29 al. 1 OTVA) l'y autorise expressément (cf. arrêt non publié du Tribunal fédéral du 11 juillet 2003, en la cause S. SA [2A.561/2002], consid. 2.3 *in fine*; décision précitée de la Commission de céans du 31 janvier 2000, publiée dans la [JAAC 64.82](#) consid. 4; [JAAC 58.18](#) consid. 27; *Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl]* 1967 p. 68 consid. 2; *André Grisel*, Traité de droit administratif, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 658; *Gauch/Schluemp/Schmid/Rey*, Schweizerisches Obligationenrecht. Allgemeiner Teil, Band II, 7<sup>e</sup> éd., Zurich 1998 ch. 3366a).

**6.a.** Découlant directement de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), 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 (*Moor*, Droit administratif, vol. I, 2<sup>e</sup> éd., 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, voir cependant la décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 13 décembre 1994, publiée dans la [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 fédérale de recours en matière de contributions du 9 février 2001, publiée dans la [JAAC 65.83](#) consid. 5b):

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

**b.** Il ne suffit toutefois pas que, pendant un certain temps, l'autorité n'intervienne pas à l'encontre d'un état de fait illégal et encore moins que, par ignorance ou faute d'actualité du problème, elle reste neutre. Il faut qu'elle manifeste d'une manière ou d'une autre sa position. Il n'est pas nécessaire pour autant qu'elle le fasse explicitement; elle sera liée si l'administré, sachant qu'elle est au courant, peut de bonne foi conclure de son mutisme qu'elle considère la situation comme régulière ou qu'elle a renoncé à exiger l'exécution de la prestation qu'il doit (*Moor*, vol. I, op. cit., p. 432 et réf. citées). Il convient toutefois de se rappeler que le système d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) repose sur le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 août 1997, publiée dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1998, 2<sup>e</sup> partie, p. 49 consid. 3b/bb; *Ernst Blumenstein/Peter*

*Locher*, System des Steuerrechts, 6<sup>e</sup> éd., Zurich 2002, p. 421 s.), lequel confère plus de liberté au contribuable, mais lui impose aussi, en contrepartie, une responsabilité plus étendue. De manière générale, les exigences envers le contribuable sont considérablement accrues du fait du principe de l'auto-taxation (en matière de TVA, décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, du 24 juin et du 23 septembre 1998, publiées dans la [JAAC 63.26](#) consid. 3a et [JAAC 63.51](#) consid. 2a; en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA], [ATF 118 Ib 585](#) consid. 7b). Ainsi, on peut exiger de sa part, qu'il fasse preuve d'une connaissance particulière de ses obligations légales (Archives 48 433 consid. 3 *in fine*). Dans cette optique, le rôle de l'administration n'est pas d'instruire les contribuables, mais bien de vérifier les éléments déclarés (décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 22 avril 1998, confirmée par le Tribunal fédéral, dans la cause J. [CRC 1997-065], consid. 5). De façon générale, et en particulier dans le domaine de la TVA, un devoir général d'information de la part de l'administration, basé sur le principe de la bonne foi, ne ressort ni de la législation ni de la jurisprudence ni de la doctrine (décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes du 2 octobre 1995, publiée aux Archives 65 410 consid. 3a et 3b).

c. 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, 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<sup>e</sup> 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, [ATF 116 Ib 187](#) consid. 3c, voir cependant: *Arthur Haefliger*, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Berne 1985, p. 220 ss; Ulrich Häfelin/Georg Müller, op. cit., p. 128 ss, n° 525 ss; René Rhinow/Beat Krähenmann, op. cit., p. 227 ss, n° 74 et p. 243, n° 75 B IV/c).

7. En l'espèce, la recourante se plaint principalement de la créance fiscale fixant les intérêts moratoires sur des chiffres d'affaires dont elle ne conteste pas le bien-fondé. Il convient donc de s'arrêter en premier lieu à la question des intérêts moratoires (let. a), les moyens tirés de la compensation (let. b) et de la prétendue violation du principe de la bonne foi (let. c) faisant l'objet d'un examen séparé.

a. En l'occurrence, le calcul des intérêts moratoires n'est pas contesté. La recourante ne conteste en effet que le principe de la fixation de tels intérêts au regard des circonstances de l'espèce. Elle invoque principalement à cet égard l'abus de droit résultant du fait que les sociétés filles ayant bénéficié des prestations litigieuses et la recourante appartiennent au même groupe,



estimant particulièrement choquant que celle-ci doive acquitter des intérêts moratoires, alors que les sociétés filles en question n'ont pu faire valoir la déduction de l'impôt préalable qu'avec un certain retard.

**aa.** En premier lieu, le dossier révèle, et la recourante ne le conteste pas, que la société et ses filiales ne sont pas inscrites comme un groupe assujéti au sens de l'art. 17 al. 3 OTVA. Il n'existe pas non plus, comme on l'a vu (consid. 4 ci-dessus), un droit des groupes qui lui serait applicable. Il s'ensuit que les sociétés en cause constituent des entités séparées et indépendantes juridiquement, lesquelles sont par ailleurs immatriculées au registre de l'AFC depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995 en tant qu'assujéties au sens de l'art. 17 al. 1 OTVA, bénéficiant ainsi chacune d'un numéro de contribuable différent. La recourante n'a de ce fait pas qualité pour requérir un droit à la déduction, lequel appartiendrait aux sociétés filles auxquelles elle a fourni des prestations de services. Pris sous cet angle, les conclusions de la recourante, laquelle se prévaut expressément de la déduction de l'impôt préalable par les sociétés filles, apparaissent d'emblée irrecevables. Il en va de même de l'argument selon lequel le droit à déduction des sociétés acquéreuses serait mal agencé par rapport à l'imposition des prestations que la recourante a elle-même fournies.

**bb.** La recourante prétend à cet égard que l'AFC s'arrange pour ne voir que la seule situation juridique, sans tenir compte de la réalité économique, dans la mesure où elle ne prend en considération que le caractère juridiquement séparé des entités concernées. La règle reste qu'une société anonyme est en principe une entité indépendante agissant en son nom propre et effectuant donc des éventuelles opérations TVA pour son compte. Il est vrai qu'il existe des situations où la réalité économique est préférée à la situation juridique. C'est précisément le cas lorsqu'un groupe (économique) remplit les conditions de l'art. 17 al. 3 OTVA. C'est aussi le cas lorsque deux entités séparées ne forment en réalité qu'une seule entité, la séparation juridique touchant au fait d'éviter l'impôt. La situation présente ne relève cependant manifestement pas des cas ainsi évoqués. Il est vrai enfin que l'on discute souvent de savoir si le droit privé ou l'appréciation économique l'emporte pour qualifier une opération TVA (voir à ce sujet arrêt non publié du Tribunal fédéral du 9 août 2002, en la cause S. [2A.75/2002], consid. 3). Mais la situation n'est nullement ici alléguée, dans la mesure où la société recourante ne conteste pas que les opérations qui portent intérêts moratoires sont imposables.

**cc.** Sur le fond, la recourante doit déclarer les montants d'impôt échus en temps utile. Ce principe vaut également en présence de prestations effectuées en faveur de ses filiales. En effet, comme nous l'avons vu *supra*, de elles prestations internes sont soumises au champ de l'impôt du fait de l'absence d'une imposition de groupe au sens de l'art. 17 al. 3 OTVA. Il en résulte pour la société recourante l'obligation de déclarer spontanément cet impôt et ce dans les soixante jours qui suivent la période de décompte. Dans ce même délai, il appartient à la recourante de s'acquitter de l'impôt en question, faute de quoi elle est redevable d'un intérêt moratoire.

En l'espèce, la recourante a tardé à établir les factures concernant ses prestations, lesquelles n'ont été établies qu'en date du 31 mai 1997 selon ses propres affirmations. Ce faisant, la créance fiscale en découlant n'a pris naissance, non pas au moment de la facturation, comme tel est pourtant le cas

en règle générale (art. 35 al. 1 OTVA, décompte selon les contre-prestations convenues), mais au moment des contre-prestations effectuées par les sociétés filles en conformité de l'art. 34 let. a ch. 2 OTVA (décompte selon les contre-prestations reçues). Il est avéré en l'occurrence que la recourante a bénéficié d'un chiffre d'affaires s'élevant à la somme de fr. 5'776'183.40 pour les seules prestations en faveur de ses sociétés filles, et ce au cours des périodes fiscales considérées du 1<sup>er</sup> janvier 1995 au 31 décembre 1996. Ce n'est pourtant que lors du décompte de la période fiscale du 1<sup>er</sup> trimestre 1997 que la recourante a procédé à la déclaration de ce chiffre d'affaires. Elle n'a ainsi pas respecté les délais impartis pour ce faire et par voie de conséquence pour s'acquitter de la dette fiscale en résultant, ce qu'elle ne conteste pas par ailleurs. De ce simple retard en résulte l'obligation pour l'assujettie de verser des intérêts moratoires, ceci même sans faute de sa part et sans qu'aucune sommation préalable ne lui soit adressée. Les intérêts moratoires commencent ainsi à courir dès l'échéance du paiement de l'impôt, soit une échéance moyenne en présence de plusieurs périodes de décompte, la loi ne prévoyant aucunement la possibilité de les suspendre ou de les reporter, ni même d'y renoncer.

Il résulte de ce qui précède que l'impôt n'ayant pas été acquitté par la recourante dans les délais, la perception d'un intérêt moratoire est pleinement justifiée et équitable au regard des circonstances. La décision entreprise ne procède pour le surplus aucunement d'un abus de droit de la part de l'autorité intimée, celle-ci ne faisant qu'appliquer les règles légales en la matière.

**b.** Cela étant, la recourante invoque la compensation des intérêts moratoires en se prévalant des intérêts créanciers, lesquels devraient être accordés en équité à ses sociétés filles.

**aa.** De prime abord, la question de la perception par ces dernières d'éventuels intérêts rémunérateurs n'aurait pas à être examinée, ni même résolue en l'espèce, dans la mesure où la Commission de céans n'a été saisie de cette question que par la recourante et non par les sociétés concernées. Or, la Commission de recours ne peut être ainsi valablement saisie, la recourante ne pouvant représenter ses filiales dans ce cadre et ne pouvant donc rechercher de telles créances en justice.

Il est vrai que la Commission de céans pourrait néanmoins être amenée à examiner le bien fondé de la contre-crédance dont la recourante se prévaut, ceci pour autant que cette dernière ait le droit d'exercer une éventuelle compensation. Tel n'est cependant pas le cas en l'espèce, dans la mesure où toutes les conditions ne sont pas remplies.

**bb.** En effet, la recourante fait valoir une créance qui appartient à des tiers, soit d'autres sociétés ayant la personnalité juridique. Or, pour éteindre des dettes et créances réciproques par compensation, il est indispensable que le créancier et le débiteur au rapport pécuniaire en cause soient identiques. Il manque ainsi une des premières conditions essentielles pour toute compensation de créances réciproques, que celles-ci relèvent du droit privé ou du droit public. Il sied par ailleurs de souligner que même si cette première condition était remplie dans le cas présent, la recourante ne pourrait toujours pas se prévaloir de la compensation pour éteindre sa dette d'intérêts, l'AFC

n'ayant pas donné son assentiment en l'état. Il n'existe en outre aucune base légale expresse autorisant une telle compensation, sur laquelle la recourante pourrait se fonder dans le cas particulier.

c. Il résulte enfin du dossier que le principe de la bonne foi aurait été mis à mal par l'absence de réaction de la part de l'AFC au courrier de la recourante accompagnant son 1<sup>er</sup> décompte TVA pour l'année 1995, aux termes duquel elle sollicitait que l'AFC l'informe en cas d'éventuels problèmes sur la manière de remplir le décompte. Par la même occasion, elle attirait l'attention de dite autorité sur l'existence de prestations en faveur de sociétés du même groupe. Elle aurait même requis un entretien courant 1996 avec un représentant de l'AFC aux fins d'obtenir des renseignements au regard de l'éventail des activités gérées par le groupe.

Le système d'imposition de la TVA reposant sur le principe de l'auto-taxation (consid. 6b ci-dessus) permet d'exiger de la part des contribuables qu'ils fassent preuve d'une connaissance particulière de ses 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 comme on l'a vu.

En l'occurrence, aucun renseignement n'apparaît avoir été donné par l'AFC, sur lequel la recourante aurait pu se fonder pour expliquer le retard avec lequel elle a déclaré les chiffres d'affaires imposables concernant ses prestations en faveur de ses filiales. Ce n'est par ailleurs pas sur la base d'une assurance de droit que la recourante justifie sa «bonne foi», mais bien au contraire sur le silence de l'AFC à sa correspondance explicative du 31 mai 1995. Or, le mutisme dont l'AFC a fait preuve dans ce contexte ne suffit pas en soi pour que la recourante puisse bénéficier de la protection résultant du principe de la bonne foi.

En effet, il appartenait à cette dernière de s'informer en priorité sur ses obligations légales, et donc sur la manière de remplir correctement son 1<sup>er</sup> décompte TVA, 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 à la recourante, des renseignements généraux, ni de les instruire sur la manière de déclarer les chiffres d'affaires imposables, et encore moins de contrôler à leur demande que le décompte a été rempli de manière correcte. L'AFC n'était donc pas tenue de répondre au courrier invoqué par la recourante, ce silence ne pouvant être compris par celle-ci comme une confirmation selon laquelle l'administration tenait la déclaration comme régulière, voire une renonciation à exiger le rétablissement d'une situation qui pouvait s'avérer illégale. Le principe de la bonne foi n'a donc pas été violé en l'espèce.

**8. (rejet)**

**JAAC 68.57 - Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions  
du 6 octobre 2003 en la cause S. SA [CRC 2001-137]**

|         |                                                                   |
|---------|-------------------------------------------------------------------|
| In      | Verwaltungspraxis der Bundesbehörden                              |
| Dans    | Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération   |
| In      | Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione |
| Jahr    | 2004                                                              |
| Année   |                                                                   |
| Anno    |                                                                   |
| Band    | 68                                                                |
| Volume  |                                                                   |
| Volume  |                                                                   |
| Seite   | ---                                                               |
| Page    |                                                                   |
| Pagina  |                                                                   |
| Ref. No | 150 006 578                                                       |

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.  
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.  
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.