



CRC 2004-002  
CRC 2004-067

Président : Pascal Mollard  
Juges : Xavier Oberson ; Peter Spinnler  
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

## **Décision du 13 décembre 2005**

en la cause

**X. SA**, recourante,

contre

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

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) ;  
ajournement de faillite ; remise de l'impôt

---

### **I. En fait :**

I.

A.– La société X. SA (ci-après : la société), dont le siège est à A, est une entreprise générale de construction, 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) et de l'art. 21 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20) à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1995.

B.– Le 13 avril 2000, la société informa le juge compétent selon le droit privé de son surendettement au sens de l'art. 725 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Code des obligations ; CO ; RS 220) et requit l'ajournement de sa faillite, requête à laquelle il fut fait droit. Puis, par jugement du 1<sup>er</sup> avril 2003, l'Autorité de première instance en matière sommaire de poursuites constata l'assainissement de la société et révoqua l'ajournement de la faillite.

C.– Par divers courriers envoyés à l'AFC entre le 8 octobre 2001 et le 30 avril 2003, la société requit une remise d'impôt au sens de l'art. 51 LTVA à hauteur de 65% de la dette fiscale existant au moment de l'ajournement de la faillite ; elle se prévalait du fait que la procédure d'assainissement était en tous points comparable à celle du sursis concordataire judiciaire. Par diverses réponses transmises entre le 15 octobre 2001 et le 28 mai 2002, l'AFC refusa la remise d'impôt sollicitée, retenant que l'art. 51 LTVA visait exclusivement la procédure concordataire judiciaire et que, même dans cette hypothèse, l'assujetti n'avait pas de droit subjectif à une remise d'impôt.

D.– Le 12 mai 2003, la société versa à l'AFC la somme de Fr. 186'809.--, représentant selon son propre calcul, les 35% de la dette fiscale existante au moment de la requête de l'ajournement de faillite.

Par demande du 2 juin 2003, la société ouvrit action en annulation de la poursuite (selon l'art. 85 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite [LP ; RS 281.1]) contre l'AFC devant le Tribunal cantonal vaudois, tribunal dont la compétence fut déclinée par cette dernière par mémoire du 8 juillet 2003.

Lors de l'audience préliminaire, qui se tint le 9 juillet 2003, les parties convinrent de suspendre les opérations de saisies dans les quatre poursuites qui se trouvaient à ce stade de la procédure, tandis que la société devait présenter à l'AFC une demande de décision formelle relative à la remise d'impôt, ce qu'elle fit en date du 11 juillet 2003.

E.– Le 4 août 2003, l'AFC rendit une décision par laquelle elle refusait d'entrer en matière sur la demande de décision de la société, étant donné que l'art. 51 LTVA ne conférait aucun droit subjectif. Ainsi, elle ne se prononçait pas sur le fond, à savoir la possibilité d'une application analogique de l'art. 51 LTVA à la procédure d'ajournement de faillite au sens de l'art. 725 CO.

La société contesta cette décision par réclamation du 4 septembre 2003, soutenant que la procédure d'assainissement devrait suivre le même sort que celle du sursis concordataire judiciaire. Concernant le refus de l'AFC de rendre une décision en la matière, elle considérait que ni la LP ni la LTVA ne procuraient à l'AFC un privilège en matière de faillite et se référait notamment à l'art. 305 LP.

Invitée à compléter sa motivation sur la question de la non-entrée en matière, elle précisa que la jurisprudence du Tribunal fédéral citée par l'AFC n'était pas applicable en l'espèce car elle concernait le cas de figure des plans de paiement.

F.– Par décision sur réclamation du 20 novembre 2003, l'AFC rejeta la réclamation du 4 septembre 2003, considérant que c'était à juste titre qu'elle n'était pas entrée en matière sur la demande de décision du 11 juillet 2003. Analysant les travaux préparatoires, elle parvint à la conclusion que la portée de l'art. 51 LTVA était restreinte au cadre strict du concordat judiciaire. Elle répéta par ailleurs que l'art. 51 LTVA ne créait pas de droit subjectif pour les assujettis à obtenir une décision motivée. Au demeurant, même s'il fallait entrer en matière, la demande de remise de la société ne pouvait pas connaître d'issue favorable dans la mesure où l'AFC ne pouvait pas adhérer à un concordat extrajudiciaire.

G.– Le 5 janvier 2004, la société (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre 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'admission du recours, à l'annulation de la décision sur réclamation du 20 novembre 2003 et au renvoi du dossier à l'autorité inférieure. Elle estime notamment que l'AFC n'interprète pas correctement les travaux préparatoires et que, manifestement, lors des travaux législatifs, la procédure d'assainissement selon « l'art. 727 al. 2 CO » n'a pas été envisagée. Elle considère avoir droit à une décision, dans la mesure où la jurisprudence citée par l'AFC n'est pas pertinente. Elle explique aussi que si les autres créanciers avaient été d'emblée convaincus que l'AFC n'entrerait pas en matière sur la demande, ils n'auraient jamais consenti eux-mêmes à renoncer à une partie de leur créance et le magistrat n'aurait eu d'autre choix que de prononcer la faillite.

H.– Par réponse du 15 mars 2004, l'AFC a conclu au rejet du recours, reprenant pour l'essentiel la motivation déjà exposée. Elle se demande au surplus quel est l'intérêt de la réclamante à contester la décision sur réclamation, vu qu'elle a déjà expliqué que, si elle était appelée à entrer en matière, elle n'aurait d'autre choix que de refuser la remise, ce refus représentant l'exercice de son pouvoir d'appréciation. L'AFC se réfère par ailleurs à une procédure parallèle concernant la même société, dans laquelle elle est entrée en matière sur la question de l'assimilation de la procédure d'ajournement de faillite à un concordat judiciaire (cf. partie II ci-dessous).

## II.

I.– Pour la période du 1<sup>er</sup> trimestre 2000, la société décompta un montant TVA de Fr. 109'456.65, mais ne versa pas ce montant malgré plusieurs rappels. Par conséquent, l'AFC fit notifier à la société par l'Office des poursuites d'A-B, à A, le commandement de payer n° ..., du 5 septembre 2003, contre lequel la société forma opposition.

J.– Par décision du 15 octobre 2003, l'AFC condamna la société à verser le montant dû pour le 1<sup>er</sup> trimestre 2000 et leva l'opposition susmentionnée.

Le 17 novembre 2003, la société déposa une réclamation contre cette décision. Elle estimait que, puisque la période visée par la décision entreprise était antérieure à la décision d'ajournement de faillite, l'AFC avait déjà été désintéressée par le paiement du dividende de 35% qui lui revenait dans le cadre de la procédure d'assainissement. Elle relevait aussi que la procédure d'assainissement devait être assimilée à un concordat judiciaire au sens de l'art. 51 LTVA.

K.– Par décision sur réclamation du 1<sup>er</sup> mars 2004, l'AFC rejeta la réclamation du 17 novembre 2003, considéra que la société devait verser à l'AFC la somme de Fr. 109'456.65 à titre de TVA pour la période du 1<sup>er</sup> trimestre 2000, plus intérêts moratoires, et leva l'opposition formée par la société. Analysant les travaux préparatoires, elle parvint à la conclusion que la portée de l'art. 51 LTVA était restreinte au cadre strict du concordat judiciaire. Après avoir étudié l'institution de l'ajournement de faillite, l'AFC la qualifia de concordat extrajudiciaire, auquel elle ne pouvait pas adhérer, en vertu de la réglementation stricte de l'art. 51 LTVA. En ce qui concerne les frais, l'AFC se référa à l'OTVA et les mit à charge de la société. Elle estima au surplus que la réclamation n'était pas exempte de témérité, au vu de l'important échange de courrier ainsi que d'une autre procédure parallèle.

L.– Le 1<sup>er</sup> avril 2004, la société (ci-après : la recourante) a interjeté recours contre 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'admission du recours et à l'annulation de la décision sur réclamation du 1<sup>er</sup> mars 2004. Elle estime notamment que la procédure d'ajournement est une procédure judiciaire. Le fait que le législateur n'ait pas intégré l'art. 725 CO lorsqu'il a adopté l'art. 51 LTVA constitue une lacune qui doit être comblée. Elle considère aussi que l'AFC n'a pas à être privilégiée par rapport aux autres créanciers chirographaires.

M.– Par réponse du 10 mai 2004, l'AFC a renoncé à déposer une réponse au recours. Elle se réfère également à la procédure parallèle exposée ci-dessus (partie I).

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<sup>er</sup> 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, les premières requêtes de remise ont été formulées au cours de l'année 2001, c'est-à-dire après l'entrée en vigueur de la LTVA, c'est ainsi la LTVA qui régit le présent litige.

b) Conformément à l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF ; RS 273) en relation avec l'art. 4 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent les mêmes questions de droit (André Moser, in Moser/Uebersax, *Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 3.12), une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (ATF 122 II 368 consid. 1a). Dans le même sens, si deux recours se dirigent contre la même décision, qu'ils concernent les mêmes parties et les mêmes questions de droit, il convient, pour des raisons d'économie de procédure, de les traiter ensemble (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 29 juin 1999, en la cause R.-T. [2A.186/1998 et 2A.187/1998], consid. 1).

En l'espèce, la recourante a déposé deux recours en date du 5 janvier 2004 (CRC 2004-002) et du 1<sup>er</sup> avril 2004 (CRC 2004-067). Ceux-ci présentent une étroite unité dans les faits et posent les mêmes questions de droit, dans la mesure où ils concernent tous deux la question de la remise de la LTVA dans le cadre d'une procédure d'assainissement au sens de l'art. 725a CO. Il convient d'ordonner leur jonction, ce qui implique qu'une seule et même décision sera rendue, sans qu'il ne se justifie de prendre la présente décision de jonction sous la forme d'une décision incidente séparément susceptible de recours (art. 45 al. 1 PA *a contrario*), celle-ci ne pouvant causer aucun préjudice. Le fait que la cause CRC 2004-002 pose en outre la question du droit à une décision ne constitue pas un obstacle à la jonction des deux causes.

c) Aux termes de l'art. 65 LTVA en relation avec l'art. 71a al. 1 PA, 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, les décisions sur réclamation de l'autorité fiscale, datées du 20 novembre 2003 et du 1<sup>er</sup> mars 2004, ont été notifiées au recourant le 21 novembre 2003 et le 2 mars 2004 au plus tôt. Les recours ont été adressés à la Commission de recours le 5 janvier 2004 et le 1<sup>er</sup> avril 2004. Compte tenu notamment des fêtes judiciaires, en vertu desquelles le délai de recours ne court pas du 18 décembre au 1<sup>er</sup> janvier inclusivement, ils sont donc intervenus 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.– Selon l'art. 49 PA, le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité. Toutefois, la Commission de recours constate les faits d'office et n'est en aucun cas liée par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA). Elle peut s'écarter des considérants juridiques de la décision attaquée aussi bien que des arguments des parties. Les principes de la maxime inquisitoire et de l'application d'office du droit sont cependant limités dans la mesure où l'autorité compétente ne procède spontanément à des constatations de fait complémentaires ou n'examine d'autres points de droit que si les indices correspondants ressortent des griefs présentés ou des pièces du dossier (ATF 119 V 349 consid. 1a, 117 Ib 117 consid. 4a, 117 V 263 consid. 3b, 110 V 53 consid. 4a ; Urs Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 56 p. 577 ss ; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 927 ; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Berne 1983, p. 211 ss ; Alfred Kölz / Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2<sup>o</sup> éd., Zurich 1998, n<sup>o</sup> 112 p. 39, n<sup>o</sup> 603 p. 216 et n<sup>o</sup> 677 p. 240 ; Moser, op. cit., ch. 1.8 s.).

3.– a) Sont considérées comme décisions au sens de l'art. 5 al. 1 PA les mesures prises par les autorités dans des cas d'espèce, fondées sur le droit public fédéral et ayant pour objet :

- (a) De créer, de modifier, ou d'annuler des droits ou des obligations ;
- (b) De constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations ;
- (c) De rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou des obligations.

Une décision est donc un acte de l'autorité, par lequel cette dernière règle de manière impérative et unilatérale un rapport de droit administratif individuel et concret (ATF 121 II 477 consid. 2a et les références citées, traduit au Journal des Tribunaux [JT] 1997 I 372, 104 Ia 29 consid. 4d, 101 Ia 74 consid. 3a ; Grisel, op.cit., p. 859 ss). Les lois ne créent pas, par elles-mêmes, un régime juridique directement applicable pour les particuliers ; il est nécessaire de les concrétiser et de les individualiser. L'acte par lequel une norme est ainsi mise en œuvre dans une situation particulière et par rapport à une personne déterminée est en général une décision, même si le droit public connaît aussi la forme du contrat pour exécuter des lois de droit public. La décision repose sur l'exercice d'une compétence prédéterminée par une norme (Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, 2<sup>o</sup> éd., Berne 2002, p. 176).

4.– En l'espèce, dans la procédure CRC 2004-002, l'AFC estime que, dans la mesure où l'adhésion à un concordat judiciaire appartient au seul pouvoir d'appréciation de l'AFC, selon les termes de l'art. 51 LTVA (" L'Administration fédérale des contributions peut accorder une remise d'impôt dans le cadre d'une procédure concordataire judiciaire "), cette question n'est pas susceptible de faire l'objet d'une décision formelle.

a) L'AFC se réfère à un arrêt du Tribunal fédéral, selon lequel, dans le droit de la TVA, il n'y a pas de droit à des facilités de paiement, et donc pas de droit à une décision qui fixerait ce droit. Si donc l'AFC accorde des facilités de paiement, il ne faut pas les comprendre comme un sursis de la créance, car les facilités de paiement de cette nature ne provoquent pas de levée de l'échéance, mais comme une assurance individuelle et limitée donnée au débiteur en retard, une promesse de ne pas rechercher la créance en poursuite durant la durée de l'assurance si certaines conditions sont respectées. Cette assurance de l'autorité fiscale est un simple acte administratif émanant du pouvoir d'appréciation de l'autorité administrative sur le processus de la perception de l'impôt, qui ne peut pas faire l'objet d'un examen judiciaire. Les autorités fiscales demeurent liées par tous les devoirs constitutionnels et légaux ; cependant l'examen de leur actes n'est pas possible en procédure judiciaire, mais uniquement par la voie du recours à l'autorité de surveillance (ATF du 23 décembre 2002, en la cause A. AG [2A.344/2002], consid. 3.1 à 3.5).

Il faut cependant relever que le Tribunal fédéral a expressément exclu du raisonnement susmentionné le cas de l'art. 51 LTVA sur la procédure concordataire (ATF précité consid. 3.1). Il faut aussi ajouter que la remise au sens de l'art. 51 LTVA entraîne une modification de la créance fiscale, et dès lors des droits et obligations de l'assujetti, contrairement au plan de paiement comme exposé ci-dessus.

b) L'art. 51 LTVA constitue ce qu'on appelle une *Kann-Vorschrift*, c'est-à-dire une disposition donnant à l'administration la possibilité d'agir, mais ne l'y obligeant pas, si cela ne lui paraît pas opportun, et lui conférant une grande marge de manoeuvre, si elle se décide à agir (cf. à titre de comparaison en matière d'impôt anticipé, Michael Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Band II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [Kommentar VStG], Zurich 2004, art. 18 LIA ch. 3, où la formulation potestative n'exclut clairement pas le recours ; Markus Leibundgut / Hans-Peter Hochreutener, Kommentar VStG, art. 47 LIA ch. 19 et 20, sur la question du pouvoir d'appréciation). L'exercice de ce pouvoir d'appréciation peut tout de même être contrôlé par la Commission de recours en vertu de l'art. 49 lit. c PA, qui prévoit que le recourant peut faire valoir le grief de l'inopportunité. Par ailleurs, la Commission de recours est également habilitée à contrôler le respect des devoirs constitutionnels et légaux par l'autorité exerçant son pouvoir d'appréciation (cf. Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, 2<sup>e</sup> éd., Berne 1994, p. 376 ss ; adoptant une autre approche Peter A. Müller-Stoll, Commentaire de l'art. 51 LTVA, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ch. 11, considérant que l'AFC agit par voie contractuelle et non par voie de décision, ce qui exclurait le recours). L'assujetti souhaitant obtenir une remise dispose ainsi d'un intérêt à obtenir une décision se déterminant sur le fond et susceptible de réclamation, puis de recours auprès de la Commission de recours.

c) Il convient encore de relever que la question de savoir si la procédure au sens de l'art. 725 CO est assimilable au concordat judiciaire est une question de fond et non de forme, qui, à ce titre, ne peut justifier à elle seule le refus de décision de l'AFC.

d) En conséquence, l'AFC aurait dû entrer en matière sur la requête de la recourante du 11 juillet 2003. Il conviendrait en principe d'admettre le recours et de renvoyer la cause à l'AFC pour nouvelle décision, mais les exigences tirées du principe de l'économie de procédure préconisent une autre solution, puisque l'AFC a déjà exposé clairement – dans sa décision sur réclamation, ainsi que dans la décision sur réclamation du 1<sup>er</sup> mars 2004 rendue dans la procédure parallèle CRC 2004-067 – son argumentation relative à la possibilité de l'assimilation de la procédure prévue par l'art. 725 CO au concordat judiciaire. La Commission de recours procédera dès lors directement à l'analyse de cette question de fond dans la présente décision, pour les deux procédures CRC 2004-002 et 2004-067.

5.– a) Il se peut qu'une question ne soit pas réglée par les dispositions légales. On parle alors de lacune de la loi. De manière générale, on distingue deux types de lacunes : la lacune pure (ou authentique) et la lacune impropre. Un texte est entaché d'une authentique lacune lorsqu'il ne répond pas à une question dont son application nécessiterait la solution et lorsque le législateur aurait prévu la règle nécessaire s'il y avait songé (ATF 121 III 225 ; décision du Tribunal administratif argovien du 15 septembre 1998, in Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 1998 p. 138 s.). Les autorités administratives ou judiciaires peuvent remédier à une telle lacune en appliquant la règle générale de l'art. 1 al. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210) et suppléent alors au texte légal en appliquant la règle qu'elles établiraient si elles avaient à faire acte de législateur. Elles s'inspirent à cet effet des buts et des valeurs véhiculés par la loi (cf. Ulrich Häfelin / Georg Müller, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 4<sup>e</sup> éd., Zurich 2002, note marg. 243 ; voir aussi ATF 102 Ib 225 s., 123 II 69 ss). Il en va en revanche différemment lorsque les autorités chargées de l'application de la loi se trouvent en présence d'une lacune impropre. Celle-ci consiste en l'absence d'une règle qu'il serait opportun ou même nécessaire d'adopter pour remédier à une situation insatisfaisante. Ni l'autorité administrative ni le juge ne sont en principe – sous réserve de situations exceptionnelles – autorisés à combler une telle lacune, sous peine de se substituer au législateur et de violer ainsi le principe de la séparation des pouvoirs. Ne peut pas non plus être considéré comme une pure lacune le silence qualifié du législateur, c'est-à-dire l'omission qui correspond à son intention. Une omission délibérée est en réalité une « norme négative » à laquelle l'organe d'exécution doit se soumettre sans pouvoir y suppléer (JAAC 61.79 consid. 3b, 61.59 consid. 4 ; André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, vol. I, p. 95 et 127 ; cf. aussi au sujet de la fluidité de la frontière entre les différents types de lacunes, Pierre Moor, op. cit., vol. I, p. 155 ss ; Adelio Scolari, *Diritto amministrativo ticinese* 1991, n° 99).

b) aa) De l'avis de la recourante, l'hypothèse de la procédure d'assainissement selon l'art. 725a CO n'aurait pas été envisagée lors des travaux législatifs. Selon le point de vue de l'AFC par contre, il ressort de l'analyse des travaux préparatoires que le législateur a volontairement restreint l'application de l'art. 51 LTVA au cadre strict du concordat judiciaire.

bb) Selon l'art. 725 al. 2 CO, s'il existe des raisons sérieuses d'admettre que la société est surendettée, un bilan intermédiaire est dressé et soumis à la vérification de l'organe de révision.

S'il résulte de ce bilan que les dettes sociales ne sont couvertes ni lorsque les biens sont estimés à leur valeur d'exploitation, ni lorsqu'ils le sont à leur valeur de liquidation, le conseil d'administration en avise le juge, à moins que des créanciers de la société n'acceptent que leur créance soit placée à un rang inférieur à celui de toutes les autres créances de la société dans la mesure de cette insuffisance de l'actif. Au vu de l'avis, le juge déclare la faillite. Il peut l'ajourner, à la requête du conseil d'administration ou d'un créancier, si l'assainissement de la société paraît possible ; dans ce cas, il prend les mesures propres à la conservation de l'actif social (art. 725a al. 1 CO). Le juge peut désigner un curateur et soit priver le conseil d'administration de son pouvoir de disposition, soit subordonner ses décisions à l'accord du curateur. Il définit en détail les attributions de celui-ci (al. 2). L'ajournement de la faillite n'est publié que si la protection de tiers l'exige (al. 3).

La procédure prévue par les articles précités a un caractère à la fois préventif et correctif (ATF 120 II 426 consid. 2b). Elle a pour but de permettre à la société de redresser sa situation en évitant une procédure d'exécution forcée, y compris une procédure concordataire et son appel aux créanciers selon l'art. 300 LP (Pierre-Robert Gilliéron, Commentaire de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, Lausanne 2001, art. 192 ch. 15). Le juge doit estimer les chances d'un assainissement réussi et durable ; en particulier, les créanciers ne doivent pas se trouver dans une plus mauvaise situation qu'en cas d'ouverture immédiate de la faillite. Si le juge ajourne la faillite, il a l'obligation d'ordonner des mesures propres à maintenir le patrimoine social et à garantir le désintéressement équitable des créanciers (ATF 120 II 427 consid. 2b). Néanmoins, pour ce qui concerne la situation des créanciers, la procédure d'ajournement apparaît comme moins favorable que le sursis concordataire (cf. art. 293 ss LP) ; en effet, les conditions étant moins strictes, les créanciers sont exposés au risque que l'ajournement soit octroyé trop à la légère, sans véritable perspective d'assainissement. Cette situation n'est en pratique pas compensée par les mesures d'accompagnement que le juge doit (ou peut) ordonner durant la procédure de concordat et d'ajournement (pour plus de détails, Lucien Gani, Concordat et ajournement de la faillite : protection du débiteur ou des créanciers?, *Blätter für Schuldbetreibung und Konkurs* 2004, pp. 205 à 207). En outre, dans le cadre du sursis concordataire, la publication de la décision de sursis, qui est obligatoire, résulte directement de la loi, sans que le juge n'ait à prendre une décision à ce sujet (art. 296 LP). En matière d'ajournement de faillite, il appartient au juge d'en décider, de cas en cas ; la pratique montre que la décision d'ajournement ne fait pratiquement jamais l'objet d'une publication, ce qui est aussi moins favorable pour les créanciers (Gani, op. cit., p. 207).

Un concordat peut être établi durant la procédure d'ajournement de faillite. Il n'en constitue toutefois pas une condition, contrairement à ce qui est le cas, par définition, pour le concordat judiciaire. En outre, un concordat éventuellement conclu dans le cadre d'une procédure d'ajournement de faillite n'est assorti d'aucune force contraignante, contrairement au concordat judiciaire homologué, qui a force obligatoire pour tous les créanciers concordataires, qu'ils y aient adhéré, voire qu'ils aient participé, à la procédure concordataire ou pas ; ainsi, le concordat homologué est opposable aux créanciers dont la production a été tardive, ou qui n'ont pas produit du tout leur créance dans la procédure (Kurt Amonn / Fridolin Walther, *Grundriss*

des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 7<sup>e</sup> éd., Berne 2003, § 55 ch. 4). Il faut encore relever que le concordat judiciaire est homologué par le juge, alors que dans le cadre d'une procédure d'ajournement de faillite, le juge se limite à constater l'assainissement de la société et à révoquer l'ajournement de la faillite, mais ne se prononce pas sur le concordat conclu (cf. le jugement du Tribunal d'arrondissement produit par la recourante, séance du 1<sup>er</sup> avril 2004).

Il résulte des considérations qui précèdent que la procédure au sens de l'art. 725a CO se distingue sur des points non négligeables de la procédure de sursis concordataire et qu'elle ne peut lui être assimilée sans autre, ce dont le recourant est par ailleurs aussi conscient (cf. le courrier du 20 novembre 2001 dans lequel il déclare " [...] le choix entre ces deux formes de concordat a été dicté par la préservation des intérêts de la masse. Le concordat judiciaire aurait contraint notre société à quitter les consortiums auxquels elle participe [...] ").

cc) Il convient à ce stade d'examiner les travaux préparatoires ayant mené à l'adoption de l'art. 51 LTVA.

Le premier projet n'évoquait pas la possibilité d'une remise de la TVA sur territoire suisse. Ce n'est que lors des délibérations du 13 mars 1997 que cette question fut abordée, par le biais de la proposition Baumberger relative à un art. 48a nouveau, dont la formulation était la suivante : « Si, à la suite de difficultés financières, un contribuable ne peut régler ses impôts, une remise d'impôt totale ou partielle peut lui être accordée. Cette remise, totale ou partielle, peut être effectuée notamment lorsque les autres créanciers du débiteur de l'impôt font abandon de créances d'un même montant et lorsqu'il existe une perspective fondée sur le fait qu'il sera possible d'assurer au débiteur de l'impôt une existence au plan économique ». Lors des mêmes délibérations fut traitée la proposition Fischer-Seengen relative à un art. 67bis nouveau, dont la formulation était la suivante : « L'impôt peut faire l'objet d'un sursis ou d'une remise, dans le cas où sa perception mettrait en difficulté une entreprise qui procède à un assainissement ouvert ou tacite ». La proposition Baumberger fut retirée au profit de la proposition Fischer-Seengen qui fut acceptée par 79 voix contre 61 (BO CN 1997 273 à 275).

Cet article 67bis fut biffé par le Conseil des Etats, suivant sur ce point la proposition de la Commission (BOCE 1998 1007).

Lors du 2<sup>e</sup> passage de la loi devant le Conseil national, celui-ci se prononça sur une proposition de la Commission pour un nouvel article 48bis, formulé de la manière suivante : « L'Administration fédérale des contributions peut accorder une remise d'impôt dans le cadre d'une procédure concordataire judiciaire ». Il se prononça également sur une nouvelle proposition Baumberger, qui disposait : « L'Administration fédérale des contributions peut accorder une remise d'impôt partielle ou totale dans le cadre d'une procédure concordataire, qu'elle soit judiciaire ou non. ». Le Conseil national se rallia à la position de la Commission (BOCN 1999 351-52).

Le Conseil des Etats adhéra à cette solution (BOCE 1999 364).

Le Parlement ne s'est pas prononcé expressément sur la procédure prévue par l'art. 725 CO ; il ressort néanmoins des délibérations que la problématique de l'assainissement a été précisément évoquée par le parlementaire Baumberger pour étendre la possibilité de la remise aux conventions extrajudiciaires (" nur ein kleiner Teil dieser Sanierungen auf gerichtlichen Weg geschieht ", BOCN 1999 351). Par ailleurs le Conseiller fédéral Kaspar Villiger ne semble admettre qu'un seul type de concordat judiciaire lorsqu'il déclare : « [...] das revidierte SchKG kennt ein Instrument zur Erhaltung sanierungsfähiger Unternehmungen ; Das ist das gerichtliche Nachlassverfahren » (BOCN 1999 352).

A vu des considérations qui précèdent, l'absence de mention de l'art. 725a CO dans l'art. 51 LTVA semble être tout au plus une lacune improprement dite, que le juge n'est pas autorisé à combler, voire plus vraisemblablement un silence qualifié du législateur qui n'a pas souhaité étendre à ce genre de procédure la possibilité de la remise.

dd) Pour confirmer l'analyse historique, il y a encore lieu de procéder à une analyse téléologique de la question, en d'autres termes de se demander si le but de l'art. 51 LTVA ainsi que de la LTVA de manière générale plaide, oui ou non, en faveur d'une assimilation de la procédure selon l'art. 725a CO au concordat judiciaire prévu par la LP.

L'un des buts de l'art. 51 LTVA était de permettre à l'AFC de participer à la procédure concordataire, puisque le concordat homologué pouvait de toute façon lui être opposé. Dans la mesure où le concordat conclu à l'issue d'une procédure d'assainissement au sens de l'art. 725a CO n'est pas opposable à l'AFC, elle n'a en principe pas d'intérêt à y participer et il ne se justifie pas d'étendre le champ d'application de l'art. 51 LTVA dans ce sens. Il ne s'agit nullement d'un privilège accordé à l'AFC, mais de la simple constatation du fait que le concordat conclu dans le cadre d'une procédure d'assainissement au sens de l'art. 725a CO n'est pas imposable à un créancier qui ne souhaite pas y adhérer, quel que soit ce créancier.

Dans une optique téléologique, il faut aussi garder à l'esprit que la remise d'impôt est par nature contraire au système de la TVA. En effet, l'assujetti à la TVA n'est pas débiteur de l'impôt ; il se contente de l'encaisser auprès de son client, qui est le cas échéant un consommateur final, avant de le verser à la Confédération. Comme le déclare Kaspar Villiger : « Lediglich aus Gründen der Praktikabilität nimmt man die Steuer nicht vom Endverbraucher, weil das zu aufwendig wäre, sondern nimmt man sie vom Leistungserbringer. Aber sie gehört nicht diesem ; sie ist vom Endverbraucher als Steuer bezahlt worden und hat an sich nichts mit dem Geschäft des Leistungserbringers zu tun. Der Leistungserbringer vereinnahmt sie treuhänderisch für den Endkonsumenten. In diesem Sinne ist es systematisch falsch, sie dem treuhänderischen Überbringer zu erlassen, der dieses Geld nur zwischen durch nutzt ; dem Endkonsumenten kann man es ja nicht erlassen » (BOCN 1997 275). Il n'y a dès lors pas de raison d'interpréter de manière extensive la notion de concordat judiciaire.

6.- a) Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à rejeter au sens des considérants les recours déposés 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 vol. 67 p. 409 consid. 3b ; Kölz/Häner, op. cit., p. 29 ; Moor, op. cit., vol. I, 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<sup>er</sup> 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, les décisions sur réclamation attaquées ayant été rendues le 20 novembre 2003 et le 1<sup>er</sup> mars 2004, c'est-à-dire après le 1<sup>er</sup> janvier 2001, c'est à tort que l'AFC s'est référée à l'OTVA et a prélevé des frais de procédure dans le cadre de la procédure de réclamation CRC 2004-067. En fin de paragraphe, l'AFC mentionne que la réclamation ne serait pas exempte de témérité, au vu de l'important échange de courrier et d'une autre procédure parallèle. Tel n'est pas l'avis de la Commission de recours ; en effet, la question litigieuse n'a pas encore fait l'objet d'une décision judiciaire et il ne peut manifestement pas être reproché à la recourante d'avoir souhaité porter ce litige devant une autorité judiciaire. Il convient dès lors d'admettre partiellement le recours sur ce point. Le point 5 du dispositif de la décision sur réclamation de l'AFC du 1<sup>er</sup> mars 2004 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 d'allouer d'indemnité de dépens.

c) En application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure comprenant l'émolument d'arrêt et les émoluments de chancellerie sont en principe mis à la charge du recourant qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]). Vu les circonstances du cas d'espèce, la Commission de recours renonce toutefois à prélever des frais de procédure dans la présente affaire. Les avances de frais, de Fr. 3'500.-- et Fr. 2'000.--, seront remboursées à la recourante dès l'entrée en vigueur du présent prononcé.

**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. La jonction des causes CRC 2004-002 et CRC 2004-067 est ordonnée.
2. Les recours de la société X. SA du 5 janvier 2004 et du 1<sup>er</sup> avril 2004 sont rejetés au sens des considérants. La décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 20 novembre 2003 est confirmée au sens des considérants. La décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 1<sup>er</sup> mars 2004 est partiellement annulée et confirmée au surplus.
3. Il n'est pas perçu de frais de procédure et les avances de frais, de Fr. 3'500.-- et Fr. 2'000.--, sont remboursées à la recourante dès l'entrée en vigueur du présent prononcé.
4. 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<sup>e</sup> jour avant Pâques au 7<sup>e</sup> jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1<sup>er</sup> janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en  
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge