

# **BGer 2A.527/2005 vom 27. Februar 2006**

Bundesgericht, 2006-02-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.527\\_2005](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.527_2005)

FR: TF 2A.527/2005 du 27 février 2006

IT: TF 2A.527/2005 del 27 febbraio 2006

## **Regeste**

taxe sur la valeur ajoutée; bonne foi; égalité dans l'illégalité | Finances publiques & droit fiscal

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Dirigé contre une décision au sens de l' art. 5 PA , prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et fondé sur le droit public fédéral, le présent recours, qui ne tombe sous aucune exceptions mentionnées aux art. 99 à 102 OJ, est recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière de l'art. 66 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20, en vigueur depuis le 1er janvier 2001).

### **E. 2**

Conformément à l' art. 104 lettre a OJ , le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation ( ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150, 56 consid. 2a p. 60). Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen ( ATF 130 III 707 consid. 3.1 p. 709; 130 I 312 consid. 1.2 p. 318; ). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 131 II 361 consid. 2 p. 366; 130 III 707 consid. 3.1 p. 709 et les arrêts cités). En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'occurrence, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure ( art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ ). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision entreprise, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ; ATF 131 II 361 consid. 2 p. 366, 470 consid. 2 p. 475).

### **E. 3**

Déoulant directement de l' art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration ( ATF 129 I 161 consid. 4.1 p. 170; 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125; 126 II 377 consid. 3a p. 387 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (1) l'autorité soit intervenue dans une situation

concrète à l'égard de personnes déterminées, (2) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (3) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour (4) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et (5) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée ( ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 636 s. et les références citées, en particulier ATF 99 Ib 101 ). 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 (cf. art. 5 et 9 Cst. ; ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 636 s., 118 Ib 312 consid. 3b p. 316; cf. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse*, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 132; Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des Steuerrechts*, 6ème éd., Zurich 2002, p. 28 et les nombreuses références).

#### **E. 4.1**

En l'espèce, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, a sans conteste agi dans les limites de ses compétences en répondant en décembre 1994 à la question écrite de la société RFJ SA que les abonnements à bien plaisir souscrits par des auditeurs volontaires étaient soumis au taux réduit de 2%. La contribuable, qui disposait des "Instructions à l'usage des assujettis TVA" (1994), a néanmoins ressenti le besoin d'obtenir un renseignement plus précis sur le taux applicable aux abonnements à bien plaisir qu'elle entendait délivrer à ses auditeurs jugeant les indications fournies au chiffre 262 des dites Instructions comme insuffisamment précises. En outre, l'Administration elle-même a communiqué un renseignement erroné sur la base de ses propres instructions. Dès lors, force est d'en conclure que le renseignement ne pouvait d'emblée être reconnu comme inexact. La recourante l'avait d'ailleurs admis et avait adopté la position inverse à l'endroit de la société RJB SA, estimant que la simple lecture des Instructions ne permettaient pas de déceler l'inexactitude. Il importe peu à cet égard qu'en décembre 1994, l'Administration fédérale des contributions n'ait pas eu encore de pratiques bien arrêtées et qu'elle ait donné parfois des renseignements erronés. L'argument de la recourante qui est à la limite de la témérité sur ce point ne saurait être accueilli. Il n'est au surplus pas contesté par les parties que l'assujettie s'est fondée sur le renseignement dont elle se prévaut pour délivrer à ses auditeurs des abonnements pour un prix ne comprenant pas la TVA au taux correct et qu'elle ne peut plus récupérer la différence entre la taxe due et la taxe perçue, ce qui constitue un préjudice. Enfin, la réglementation n'a pas changé entre le moment où le renseignement a été donné et les périodes fiscales en cause, durant lesquelles le renseignement a fondé le comportement de l'assujettie. Les quatre dernières conditions permettant de protéger la bonne foi de l'assujettie sont en l'espèce réalisées. Seule reste litigieuse la première condition exigeant que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées.

#### **E. 4.2**

Selon la recourante, le renseignement du 14 décembre 1994 concernant le taux réduit applicable aux abonnements à bien plaisir souscrits par des auditeurs volontaires était erroné. Elle convient aussi qu'il a été donné à propos d'une situation individuelle et concrète. En revanche, elle tient ce renseignement pour inopérant, puisqu'il aurait été communiqué à un autre destinataire que l'intimée, même si elle connaissait la position de

directeur de X. \_\_\_\_\_ au sein des sociétés RFJ SA, RJB SA et RTN SA. Il est vrai que les sociétés en cause sont des personnes morales distinctes, assujetties séparément à la TVA, qui ne peuvent donc sous cet angle être assimilées les unes aux autres. Il n'empêche que, s'agissant de la communication du renseignement en cause, elles ne peuvent pas non plus être considérées comme de véritables tiers. Comme l'a bien montré la Commission fédérale de recours, les sociétés en cause avaient le même directeur, la même administration et les mêmes infrastructures. Elles procédaient à la délivrance d'abonnements à bien plaisir similaires auprès de leurs auditeurs respectifs, ce que la recourante ne conteste pas. Dans ces conditions, l'Administration fédérale des contributions devait savoir en l'espèce que X. \_\_\_\_\_ utiliserait aussi le renseignement pour les deux autres sociétés qu'il dirigeait. A cela s'ajoute qu'elle aurait à l'époque donné le même renseignement erroné, si elle en avait été requise par ce dernier au nom des sociétés RTN SA et RJB SA. Dans ces conditions, la question de savoir si des assujettis non destinataires du renseignement peuvent invoquer leur bonne foi pour échapper à l'impôt ne se pose pas. Le renseignement donné concernait bien les trois sociétés qui étaient dans une situation semblable s'agissant des abonnements à bien plaisir. De caractère suffisamment précis pour s'appliquer à celui qui exerçait la même activité, il ne se limitait pas régler la seule situation de la société de RFJ SA mais constituait plutôt la fixation d'un traitement juridique d'opérations fondant une pratique. L'intimée pouvait par conséquent s'en prévaloir.

#### **E. 4.3**

Le recours doit encore être rejeté pour un autre motif. Même après avoir reconnu que la pratique du taux réduit pour les abonnements en cause était inexacte, la recourante a continué à l'appliquer, non seulement à la société RFJ SA, en tant que destinataire directe du renseignement erroné, qui pouvait invoquer sa bonne foi, mais également à la société RJB SA, qui n'en était pas destinataire directe mais dont la situation était en tout point identique à celle de l'intimée. Dans ces conditions, l'intimée a droit à un traitement égal à celui de la société RJB SA, la recourante ayant volontairement maintenu à l'égard de cette dernière une pratique plus favorable qu'elle considérait comme erronée. Il importe peu à cet égard qu'elle se soit trompée sur la portée du droit à la protection de la bonne foi et qu'elle ait indiqué vouloir mettre un terme à cette pratique. Adopter une autre solution reviendrait à protéger l'attitude contradictoire de la recourante, ce qui conduirait à un résultat insoutenable, contraire à l'interdiction de l'arbitraire.

#### **E. 5**

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté et la décision du 5 juillet 2005 de la Commission fédérale de recours confirmée. Vu l'issue du recours, les frais judiciaires doivent être mis à la charge de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA, qui succombe et qui défend un intérêt pécuniaire (art. 156 al. 1 et 156 al. 2 a contrario en relation avec les art. 153 et 153a OJ ). Cette dernière versera en outre une indemnité de dépens à RTN SA qui obtient gain de cause avec l'assistance d'un avocat ( art. 159 OJ ).