

BGer 2C_853/2021 vom 12. Mai 2022

Bundesgericht, 2022-05-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_853_2021

FR: TF 2C_853/2021 du 12 mai 2022

IT: TF 2C_853/2021 del 12 maggio 2022

Erwägungen

E. 1

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte. Déposé en temps (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF) par le destinataire de l'acte attaqué qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le recours en matière de droit public est recevable.

E. 2

Le recours en matière de droit public peut être formé pour violation du droit, au sens des art. 95 et 96 LTF . Sous réserve de la violation de droits fondamentaux et de dispositions de droit cantonal et intercantonal, qui suppose un grief invoqué et motivé (cf. art. 106 al. 2 LTF), le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF).

E. 3

Le litige porte sur les périodes allant du 1er trimestre 2012 au 4

ème trimestre 2016. La première question qui se pose est celle de la prescription, qui doit, selon la jurisprudence, être examinée d'office lorsqu'elle joue en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2; 133 II 366 consid. 3.3; 73 I 125 consid. 1; cf. en matière de TVA: arrêt 2C_402/2021 du 10 novembre 2021 consid. 3).

E. 3.1

En vertu de l'art. 42 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (Loi sur la TVA, LTVA; RS 641.20), le droit de taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née. Une déclaration écrite sujette à réception visant à fixer ou à corri

ger la créance fiscale, une décision, une décision sur réclamation ou un jugement interrompent la prescription, de même que l'annonce d'un contrôle ou le début d'un contrôle non annoncé selon l' art. 78 al. 3 LTVA (art. 42 al. 2 LTVA). Si la prescription est interrompue par l'AFC ou par une instance de recours, le délai recommence à courir. Le nouveau délai est de deux ans (art. 42 al. 3 LTVA). Enfin, le droit de taxation se prescrit dans tous les cas par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née (art. 42 al. 6 LTVA).

E. 3.2

En l'espèce, la prescription absolue de dix ans n'est atteinte pour aucune des périodes. La prescription relative de cinq ans ne l'est pas non plus : il ressort l'arrêt attaqué que le

contrôle de l'AFC a eu lieu en 2017. La présente cause n'est donc pas prescrite.

E. 4

La LTVA et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1er janvier 2010. Les art. 22 et 27 al. 2 let. b LTVA ont été révisés par le ch. I de la modification du 30 septembre 2016 de la LTVA, avec effet au 1

er janvier 2018 (RO 2017 3575 4857; FF 2015 2467). Le présent litige porte sur les périodes fiscales 2012 à 2016. Ce sont donc les dispositions de la LTVA et de l'OTVA dans leur teneur jusqu'au 31 décembre 2017 qui sont applicables en l'espèce (ci-après : LTVA 2009 et OTVA 2009).

E. 5

Le litige porte sur la correction par le recourant de la TVA facturée sur les loyers des immeubles de U._____ et W._____. Il convient de commencer par présenter le régime applicable à de telles prestations.

E. 5.1

Sont soumises à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse les prestations fournies sur le territoire suisse par des assujettis moyennant une contre-prestation; ces prestations sont imposables pour autant que la présente loi ne l'exclue pas (art. 18 al. 1 LTVA). Sous réserve d'exceptions non pertinentes en l'espèce, la mise à la disposition de tiers, à des fins d'usage ou de jouissance, d'immeubles ou de parts d'immeubles est exclue du champ de l'impôt (art. 21 al. 2 ch. 21 LTVA). En vertu de l' art. 21 al. 1 LTVA , une prestation exclue du champ de l'impôt n'est pas imposable si l'assujetti n'a pas opté pour son imposition en vertu de l' art. 22 LTVA . L' art. 22 al. 1 LTVA prévoit que, sous réserve d'exceptions qui n'entrent pas en considération en l'occurrence (al. 2), l'assujetti peut soumettre à l'impôt des prestations exclues du champ de l'impôt (option) pour autant qu'il l'indique clairement ou qu'il déclare l'imposition de ces prestations dans le décompte. En application de l' art. 28 al. 1 LTVA , l'assujetti peut, sous réserve des art. 29 et 33, déduire les impôts préalables qu'il a supportés dans le cadre de son activité entrepreneuriale. Ne donnent nommément pas droit à la déduction de l'impôt préalable les prestations et l'importation de biens affectés à la fourniture de prestations qui sont de leur côté exclues du champ de l'impôt si l'assujetti n'a pas opté pour leur imposition (art. 29 al. 1 LTVA).

L'instance précédente a correctement exposé la jurisprudence relative à l' art. 22 al. 1 LTVA (ATF 140 II 495 consid. 3). Il en ressort que l'option exercée de manière juridiquement valable conduit immédiatement à l'imposition de la prestation et écarte l'exclusion, qui prend sinon place, du droit à la déduction de l'impôt préalable. L'exigence de la divulgation (« qu'il l'indique clairement », « offener Ausweis der Steuer », « lo indichi chiaramente ») est une prescription de validité qui est remplie lorsque la manifestation de volonté au sujet de l'existence de l'impôt et la déclaration de reconnaissance sur le montant de l'impôt sont exprimées par la mention de la TVA dans la facture au débiteur.

E. 5.2

En l'espèce, il n'est pas contesté que le recourant a fait figurer la TVA sur ses factures de loyers et dans ses décomptes trimestriels et qu'il a ainsi rempli valablement toutes les conditions pour l'imposition de prestations qui pouvaient faire l'objet d'une option (mémoire de recours, p. 7 ch. 2.2.1).

E. 5.3

Le recourant soutient qu'il n'a pas choisi de facturer la TVA. Il perd de vue le rôle central de la facture en matière de TVA : la facture (commerciale; art. 3 let . k LTVA) ainsi que la mention de l'impôt revêtent depuis toujours une importance déterminante en droit de la TVA (art. 28 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [OTVA 1994; RO 1994 1464] et l'art. 37 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA 1999; RO 2000 1300]; actuellement art. 26 LTVA). Sur demande du destinataire de la prestation, le fournisseur assujéti doit établir une facture répondant aux exigences légales de l' art. 26 al. 2 et 3 LTVA (art. 26 al. 1 LTVA ; arrêts 2C_492/2020 du 25 février 2022 consid. 4.1; 2C_285/2008 du 29 août 2008 consid. 3.1 [sur l'art. 37 al. 1 LTVA 1999]; 4P.166/2006 du 9 novembre 2006 consid. 5.5 [sur l'art. 28 al. 1 OTVA 1994]). Comme la facture confère au destinataire de la prestation, lorsqu'elle satisfait aux exigences en matière de TVA et sous réserve des conditions de l' art. 28 al. 4 LTVA , une attestation pour la déduction de l'impôt préalable dans le cadre de son activité entrepreneuriale (art. 28 al. 1 let. a LTVA), elle ne saurait voir son effet de validité formelle affaibli par la prise en considération d'un éventuel défaut de volonté interne du fournisseur qui résulte uniquement de son for intérieur et n'est nullement perceptible par les tiers. Il n'importe par conséquent pas en l'espèce que le recourant ait involontairement indiqué la TVA sur les factures de loyers des immeubles de U. _____ et W. _____.

E. 6

Le recourant conteste être redevable de l'impôt. Il soutient qu'il était en droit de corriger les factures qui ont mentionné la TVA sur les loyers des immeubles de U. _____ et W. _____. Il est d'avis qu'il n'a pas commis d'erreur entre plusieurs régimes de TVA conformes à la loi ni regretté son choix.

E. 6.1

Dans la version de la LTVA 2009 en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 applicable en l'espèce (supra consid. 4), l'art. 27 al. 2 était formulé de la manière suivante : «

Celui qui fait figurer l'impôt dans une facture sans en avoir le droit ou mentionne un taux ou un montant d'impôt trop élevé est redevable de cet impôt, sauf s'il remplit une des conditions suivantes: a. il corrige sa facture conformément à l'al. 4; ou b. il prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier, ce qui est le cas notamment lorsque le destinataire de la facture n'a pas déduit l'impôt préalable ou que l'impôt préalable déduit a été remboursé ».

E. 6.2

Si le texte légal est clair, c'est-à-dire indiscutable et sans équivoque, on ne doit s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que ce texte ne correspond pas en tous points au « sens véritable » de la norme. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires de la disposition (méthode historique), de son but (méthode téléologique) ou de sa relation avec d'autres normes (méthode systématique). Si le texte légal n'est pas clair, respectivement pas absolument précis, et que plusieurs interprétations demeurent possibles, il faut rechercher la véritable portée de la norme. A cet effet, il convient de recourir à toutes les méthodes d'interprétation reconnues (pluralisme méthodologique pragmatique). Sont particulièrement importantes le but poursuivi par la réglementation, les appréciations qui sont à la base du texte, ainsi que le sens contextuel dans lequel s'inscrit la norme. Si, dans le cadre d'un texte légal pas clair, demeurent en fin de compte plusieurs interprétations

possibles, il convient de choisir celle qui correspond le mieux à la Constitution. Une interprétation conforme à la Constitution trouve également cependant ses limites dans le libellé clair et le sens d'une disposition légale (ATF 143 IV 122 consid. 3.2.3).

E. 6.3

C'est à juste titre que l'instance précédente retient que la première condition pour bénéficier de l'exception et ne pas être redevable de l'impôt ressort de la lettre claire de l' art. 27 al. 2 LTVA . Il faut en effet avoir fait figurer l'impôt dans une facture

sans en avoir le droit ou mentionné

un taux ou un montant d'impôt trop élevé. La deuxième condition exige du contribuable qu'il corrige sa facture conformément à l'al. 4 (cf. arrêt 2C_411/2014 du 15 septembre 2014 consid. 2.2.3).

E. 6.4

En l'espèce, la mise à la disposition de tiers, à des fins d'usage ou de jouissance, d'immeubles ou de parts d'immeubles est exclue du champ de l'impôt (art. 21 al. 2 ch. 21 LTVA) et n'est pas imposable si l'assujetti n'a pas opté pour son imposition en vertu de l' art. 22 LTVA . Comme il a clairement indiqué la TVA sur les factures de location d'immeubles en cause, le recourant a dûment fait usage de l'option d'imposition prévue par l' art. 22 LTVA (cf. consid. 5 supra). L'impôt qui figure sur dites factures est par conséquent conforme à la LTVA qui autorise l'usage de l'option pour ce type de prestations. La première condition de l'art. 27 al. 2 LTVA 2009, qui exige d'avoir fait figurer l'impôt dans une facture

sans en avoir le droit ou d'avoir mentionné

un taux ou un montant d'impôt trop élevé, n'est par conséquent pas remplie en l'espèce, comme l'a jugé à bon droit l'instance précédente. Sous l'angle de l' art. 27 al. 2 LTVA , le recourant reste par conséquent redevable de l'impôt pour les périodes en cause.

E. 7.1

Le recourant est toutefois d'avis qu'il était en droit de renoncer rétroactivement à l'option d'imposition en corrigeant les factures mentionnant la TVA, afin de ne plus être redevable de l'impôt. Il semble penser qu'indépendamment des conditions de l' art. 27 al. 2 LTVA , la suppression rétroactive de l'indication de l'impôt sur la facture conduirait, une fois la suppression de l'option effectuée, à constater qu'en tant que fournisseur de la prestation, il a valablement renoncé à opter pour l'imposition volontaire de la prestation pour toutes les périodes en cause, de sorte qu'aucun impôt ne serait dû.

E. 7.2

Selon l' art. 27 al. 4 LTVA , la facture peut être corrigée ultérieurement, dans les limites admises par le droit commercial, par un document qui mentionne et annule la facture d'origine et dont la réception doit être attestée par le destinataire.

La lettre de cette disposition n'est pas univoque en ce que le terme « ultérieurement » ne précise pas dans quel délai la correction de la facture peut avoir lieu. Force est toutefois de constater que la correction de la facture ne peut avoir lieu que dans les cas prévus par l'art. 27 al. 2 LTVA 2009, soit lorsque le contribuable fait

figurer l'impôt dans une facture sans en avoir le droit ou mentionne un taux ou un montant d'impôt trop élevé. Il a été démontré ci-dessus que cette condition n'est pas réalisée en l'espèce.

Reste par conséquent seule litigieuse la question de savoir si le recourant pouvait renoncer à l'option d'imposition des loyers rétroactivement.

E. 7.3

Dans l' ATF 140 II 495 , le Tribunal fédéral a examiné la portée de l'art. 22 LTVA 2009 en matière d'option d'imposition. Il a relevé que, pendant le plénum du Conseil des États, la rapporteure de la commission, la Conseillère aux États Sommaruga, avait rapporté, le 2 juin 2009, que la commission considérait comme inadéquat qu'il puisse être opté rétroactivement pour l'imposition d'une prestation et proposait par conséquent un système très simple : celui qui fournit une prestation exclue du champ de l'impôt d'après la loi et qui indique clairement l'impôt dans la facture établie à l'attention de la cliente a opté pour l'imposition. La TVA facturée devait être versée à l'Administration fédérale et la déduction de l'impôt préalable pouvait être entreprise de manière correspondante. Grâce à ce système, il n'était plus nécessaire de réglementer la rétroactivité de l'option. Plus loin dans l'arrêt, le Tribunal fédéral a également relevé que, lors de la séance de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des États (CER-E) du 27 avril 2009, l'Administration fédérale des contributions avait mentionné les difficultés administratives qui résulteraient en cas d'option rétroactive du fait que les pièces seraient « établies de manière erronée ». (ATF 140 II 495 consid. 3.3.2 et 3.3.3 trad. in RDAF 2015 II 330). Il résulte de ce qui précède qu'en 2009 déjà, le législateur fédéral a expressément exclu le droit d'opter rétroactivement pour l'imposition. Pour les mêmes motifs que ceux exprimés durant les travaux parlementaires, cette exclusion vaut également dans l'autre sens. En d'autres termes, il est exclu de révoquer à titre rétroactif l'option d'imposition exprimée antérieurement.

Ce constat a du reste pris corps dans le nouvel art. 39 OTVA 2016 qui précise qu'il n'est plus possible d'exercer l'option ou de renoncer à une option déjà exercée après l'écoulement du délai de finalisation défini à l'art. 72, al. 1, LTVA. Cela ressort également de la Web-Info TVA 04 " objet de l'impôt ", publiée en 2018, qui indique que la facture initialement établie peut être corrigée avant l'écoulement du délai de finalisation (renonciation à l'option exercée ou exercice ultérieur de l'option (ch. 7.1). Cette nouvelle ainsi que le contenu de la Web-Info publiée en 2018, bien qu'ultérieurs aux périodes en cause en l'espèce, mettent en évidence ce que le législateur a expressément voulu dès l'entrée en vigueur de la LTVA 2009 et qui a été mis en lumière par l'examen des travaux parlementaires dans l' ATF 140 II 495 .

E. 7.4

En l'espèce, ce n'est qu'en 2016 que le recourant a communiqué à ses locataires qu'il renonçait à l'imposition des prestations de location et qu'il leur a remboursé les montants de TVA facturée. Il s'ensuit que seules les corrections pour l'année en cours, soit 2016, pouvaient être prises en considération, car elles n'avaient pas d'effet rétroactif.

E. 7.5

C'est à bon droit, par conséquent, que l'instance précédente a jugé que le recourant ne pouvait pas corriger les factures émises et restait redevable de l'impôt pour les périodes fiscales 2012 à 2015.

Le recours est rejeté sur ce point.

E. 8

Invoquant l' art. 9 Cst. le recourant se plaint de ce qu'à aucun moment durant les échanges qu'il a tenus avec l'Administration fédérale des contributions, cette dernière ne l'a mis en garde sur l'impossibilité de corriger les factures. Il est d'avis que le silence de l'autorité intimée était de nature à faire croire que la correction des factures serait possible et admise.

E. 8.1

Découlant 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. 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 l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et 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 prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 146 I 105 consid. 5.1.1; 143 V 341 consid. 5.2.1; 141 I 161 consid. 3.1; 141 V 530 consid. 6.2 et références).

E. 8.2

Est assimilée à un renseignement inexact l'omission d'un renseignement officiel qui était prescrit par la loi ou qui s'imposait au vu des circonstances du cas d'espèce (cf. ATF 143 V 341 consid. 5.2.1; 131 V 472 consid. 5; 96 I 617 consid. 2c). Certains auteurs parlent d'assurance (promesse) tacite (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8e éd. 2020, p. 154, n° 671), d'autres, de décision par acte concluant (P. Moor/E. Poltier, Droit administratif, vol. II, 3e éd., 2011, p. 347).

En matière de TVA, l'existence d'une assurance tacite a récemment été niée : le simple fait que l'autorité fiscale ne conteste pas un montage, sans pour autant faire des déclarations ou donner des assurances concrètes à l'assujetti quant au traitement fiscal futur du montage, ne fonde pas encore une confiance digne de protection dans le fait que ce montage ne sera pas remis en question à l'avenir. En décider autrement signifierait qu'un contrôle orienté vers le passé lierait davantage l'autorité fiscale qu'une taxation entrée en force. En effet, selon une pratique constante, les conditions de fait et de droit sur lesquelles se fonde une taxation entrée en force peuvent en soi être appréciées différemment au cours d'une période ultérieure (arrêt 2C_263/2020 du 10 décembre 2021 consid. 5.5.2 destiné à la publication aux ATF; ATF 147 II 155 consid. 10.5.1; 140 I 114 consid. 2.4.3; arrêt 2C_551/2018 du 11 juin 2019 consid. 2.2.5, in : StE 2019 B 23.45.1 no 6).

E. 8.3

L'instance précédente a refusé d'accorder la protection de la bonne foi au recourant en substance pour les motifs suivants. Elle a d'abord constaté que le recourant n'avait reçu aucune assurance formelle de la part de l'autorité intimée quant à la licéité d'une correction des factures au sens de l' art. 27 al. 2 LTVA . Elle affirme ensuite que l'autorisation donnée

par l'autorité de procéder à ladite correction de l'impôt ne pouvait être considérée comme une assurance tacite de la conformité au droit du comportement adopté, d'une part, parce que l'art. 27 LTVA ne soumet pas cette opération au contrôle de l'autorité et, d'autre part, parce que cela viderait de sa substance le principe de l'auto-taxation, central en matière de TVA, selon lequel il appartient à l'assujéti d'établir les faits et d'appliquer le droit ainsi que d'évaluer les conséquences de ses choix. A suivre la position du recourant, l'autorité ne serait alors plus habilitée à procéder à aucun correctif de l'impôt postérieur à une déclaration fiscale, dans la mesure où l'absence de contrôle immédiat de la bonne exécution de l'opération imposable vaudrait promesse.

E. 8.4

Il n'y a rien à reprocher à la position de l'instance précédente. L'autorité intimée a certes procédé à treize échanges écrits et oraux avec le recourant pour déterminer le montant des remboursements que demandait ce dernier. Force est toutefois de constater que le recourant n'a pas formellement demandé à l'autorité intimée si la correction des factures qu'il mettait en oeuvre était licite. A cela s'ajoute qu'aucune disposition légale, en particulier l'art. 27 LTVA 2009, n'obligeait l'autorité intimée à examiner le caractère licite de la correction des factures entreprise par le recourant. Par conséquent, non seulement les échanges n'ont porté que sur l'ajustement des montants à rembourser et non pas sur la licéité de la correction des factures, mais encore la procédure d'auto-taxation, à laquelle est soumis le recourant, n'avait pas encore pris fin : une vérification, comme en l'espèce, ne met pas fin à la procédure d'auto-taxation comme l'exposent les motifs de l'arrêt 2C_263/2020 du 10 décembre 2021 (consid. 5.5.2; destiné à la publication aux ATF), comme l'a jugé à bon droit l'instance précédente.

La première des conditions cumulatives conduisant à la protection de la bonne foi n'étant pas remplie, il n'est pas nécessaire d'examiner les suivantes.

En jugeant que le recourant ne pouvait pas se prévaloir de sa bonne foi, l'instance précédente n'a pas violé l'art. 9 Cst. Le recours est rejeté sur ce point également.

E. 9

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.