

BVGer A-2420/2019 vom 3. Dezember 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-12-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2420_2019

FR: TAF A-2420/2019 du 3 décembre 2019

IT: TAF A-2420/2019 del 3 dicembre 2019

Regeste

Taxe sur la valeur ajoutée

Erwägungen

E. 1

1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), ce dernier connaît, selon l'art. 31 LTAF, des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités citées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions rendues par l'AFC peuvent être contestées devant le Tribunal, conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure de recours devant le TAF est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

E. 1.2

La décision de l'autorité inférieure du 2 avril 2019, notifiée au plus tôt le jour d'après, a été attaquée dans le délai légal par mémoire de recours déposé le 20 mai 2019 (cf. art. 50 al. 1 PA ; voir aussi art. 22a al. 1 let. c PA sur les fêtes et art. 20 al. 3 PA sur l'échéance d'un délai un samedi). Conformément à l'art. 48 al. 1 PA, la recourante dispose de la qualité pour recourir. Le recours, complété le 29 août 2019 sur invitation du Tribunal (cf. supra G), remplit en outre les exigences de l'art. 52 al. 1 PA. Il convient donc d'entrer en matière.

E. 2

2.1 La recourante peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA).

E. 2.2

Le TAF constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (arrêts du TAF A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 1.3, A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 2.1.1 et A-6806/2016 du 27 mars 2018 consid. 4.1 [décision confirmée par arrêt du TF 2C_375/2018 du 24 octobre 2018]). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement ; cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 12 et 13 PA, applicables eu égard à l'art. 83 al. 1 LTVA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (principe d'allégation ;

cf. ATF 122 V 157 consid. 1a et 121 V 204 consid. 6c).

E. 2.3

Dans ce contexte, il convient de rappeler que la TVA demeure un impôt perçu sur la base d'un système reposant sur l'auto-taxation, même si le nouveau droit a, sur certains aspects, assoupli ce principe. Il n'en reste pas moins que l'assujetti doit établir lui-même la créance fiscale le concernant ; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (arrêt du TAF A-361/2017 du 30 octobre 2018 consid. 4.2.2 et les références citées) ; ce devoir de collaboration par ailleurs subsiste lorsque l'administration fédérale, en raison d'une défaillance de l'assujetti, doit établir elle-même la créance fiscale. Ainsi, le principe inquisitoire n'est pas illimité et trouve ses limites dans le devoir de collaborer de l'assujetti (arrêt du TAF A-2888/2016 du 2 février 2018 consid. 4.2 et les références citées [décision confirmée par arrêt du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018]).

E. 3

3.1 En procédure administrative contentieuse, l'objet du litige est défini par trois éléments, à savoir l'objet du recours, les conclusions du recours et, accessoirement, les motifs de celui-ci. Le contenu de la décision attaquée, plus particulièrement son dispositif, délimite l'objet du litige. En vertu du principe de l'unité de la procédure, l'autorité de recours ne peut en effet statuer que sur les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est déjà prononcée ou aurait dû le faire (cf. arrêts du TF 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1, 1P.217/2001 du 28 mai 2001 consid. 2a ; arrêts du TAF A-2826/2017 précité consid. 1.2.2, A-3000/2016 du 22 septembre 2016 consid. 1.4 et A-2108/2016 du 25 août 2016 consid. 1.3 ; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, ch. 2.1 ss ; Markus Müller, in : Auer/Müller/Schindler [édit.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, 2e éd., 2019, n° 14 ad art. 44 PA). 3.23.2.1 L'autorité inférieure peut procéder à un nouvel examen de la décision attaquée, ce aussi longtemps que la procédure est pendante devant l'autorité de recours (voir art. 58 al. 1 PA ; arrêt du TAF A-2317/2016 du 21 mars 2017 [dont le recours au TF a été déclaré irrecevable par arrêt 2C_368/2017 du 20 avril 2017], dans lequel l'AFC n'avait pas rendu de nouvelle décision ; cf. également, arrêts du TAF A-1414/2015 du 31 mars 2016 consid. 4.2, A-3980/2015 du 13 octobre 2015 consid. 2, décision de radiation du TAF A-2703/2018 du 14 juin 2018 consid. 1.2 et les références citées). Cette autorité continue à traiter le recours, dans la mesure où la nouvelle décision de l'autorité inférieure ne l'a pas rendu sans objet (art. 58 al. 3 PA). 3.2.2 Au cours de la présente procédure, l'AFC a pris en considération les arguments de la recourante. Dans ses deux réponses des 25 juin et 18 septembre 2019, elle a procédé au réexamen de sa décision, puis admis les conclusions de la partie requérante, sous réserve de la question des frais et dépens. De la sorte, elle n'a pas usé de sa faculté de reconsidération, concluant davantage à une admission partielle du recours. Faute de nouvelle décision, celle attaquée existe toujours. L'on retiendra également que la recourante ne conteste plus le montant de la créance fiscale finalement établi par l'autorité inférieure, et s'en remet au Tribunal quant à ce point. Sur le vu de ce qui précède, le TAF statuera sur l'affaire comme suit. En premier lieu, il s'en tiendra à un examen *prima facie* du fondement de la créance fiscale de (...) francs (cf. *infra* consid. 4 à 6). En deuxième lieu, il déterminera l'allocation des frais de procédure et de dépens (cf. *infra* consid. 7).

E. 4

4.1 La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Elle s'applique donc, ainsi que l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201), à la présente cause, qui porte sur des périodes courant dès le 1er janvier 2012.

E. 4.2

Les brochures et autres instructions que l'AFC édicte en matière de TVA constituent des ordonnances administratives. Elles sont destinées à assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, en explicitant l'interprétation que l'administration leur donne. Dans le domaine de la TVA, où prévaut en large partie le principe de l'auto-taxation, les ordonnances administratives, qui sont publiées et/ou communiquées aux assujettis, visent de plus à faciliter la tâche de ces derniers dans l'accomplissement de leurs obligations et l'exécution de leurs droits ; affectant même directement la situation juridique des particuliers, elles déploient partant un effet externe (ATF 142 II 113 consid. 9.1 et les références citées). L'autorité qui rend l'ordonnance administrative est liée par celle-ci, pour autant qu'elle n'emporte pas de violation claire de la Constitution ou de la loi (Michael Beusch, in Zweifel/Beusch [éd.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]*, 3e éd., 2017, n° 15 ss ad art. 102 DBG). Elle n'a pas force de loi et ne lie pas les tribunaux, qui doivent toutefois en tenir compte, dans la mesure où elle autorise une interprétation appropriée et juste de la loi applicable. Une ordonnance administrative ne peut en aucun cas fonder à elle seule l'appréciation fiscale d'un état de fait ni se départir de l'ordre légal (arrêts du TAF A-5044/2017 du 23 novembre 2018 consid. 2.4.1, A-8069/2015 du 6 mars 2017 consid. 1.4, A-5065/2015 du 9 mai 2016 consid. 1.5.2, A-1382/2015 du 11 août 2015 consid. 1.3, A-5534/2013 du 5 novembre 2014 consid. 2.7.1, A-5017/2013 du 15 juillet 2014 consid. 3.1). Ne contenant aucune règle de droit au sens strict, les ordonnances administratives (qu'elles soient de portée interne ou externe) sont en principe applicables dans le temps de la même manière que les dispositions qu'elles interprètent (ATF 142 II 113 consid. 9.1 et les références citées [voir cependant arrêt du TF 2C_91/2015 du 31 mai 2016 consid. 10.5 non publié, qui laisse la question ouverte en l'occurrence] ; arrêt du TAF A-5044/2017 précité consid. 2.4.1).

E. 5

5.1 A teneur de l'art. 1 al. 1 LTVA, la Confédération perçoit, à chaque stade du processus de production et de distribution, un impôt général sur la consommation (taxe sur la valeur ajoutée, TVA), avec déduction de l'impôt préalable. La TVA a pour but d'imposer la consommation finale non entrepreneuriale sur le territoire suisse. Il existe cependant certaines prestations qui sont exclues du champ de l'impôt, étant précisé que, selon 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 (arrêt du TF 2C_1096/2018 du 19 septembre 2019 consid. 5.1). Sont en particulier exclues du champ de l'impôt, le transfert et la constitution de droits réels sur des immeubles (cf. art. 21 al. 2 ch. 20 LTVA). L'assujetti peut soumettre à l'impôt des prestations exclues du champ de l'impôt (ci-après : option) sous certaines conditions (art. 22 LTVA). Pour les prestations visées à l'art. 21 al. 2 ch. 20 LTVA, l'option n'est pas possible, si le destinataire affecte ou compte affecter l'objet exclusivement à des fins d'habitation (art. 22 al. 2 let. b LTVA), ce qui éteint le droit à la déduction de l'impôt préalable (art. 29 al. 1 LTVA).

E. 5.2

L'ordonnance administrative (Info TVA 04 concernant le secteur Industrie du bâtiment [ci-après : Info TVA 04], 1.1.2010 [révisée au 1.1.2018] : < www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public >, consulté le 27 novembre 2019) qualifie de livraison d'un bien immobilier exclue du champ de l'impôt au sens de l'art. 21 al. 2 ch. 20 LTVA, une vente d'un bien fonds sur lequel le vendeur réalisera une nouvelle construction pour laquelle la conclusion du contrat de vente correspondant et/ou d'un contrat d'entreprise intervient après le début des travaux de construction (cf. Info TVA 04 § 8.2).

E. 5.3

En l'occurrence, l'AFC a qualifié les 28 chantiers concernés de livraisons de biens immobiliers non imposables, suivant en cela la pratique décrite ci-avant (supra consid. 5.2). A cet égard, la recourante ne conteste pas qu'au cours des périodes contrôlées, ces prestations étaient exclues du champ de l'impôt. Plus particulièrement, n'est pas litigieux le point de savoir si les travaux de construction concernés constituent des transferts ou des constitutions de droits réels sur des immeubles (cf. art. 21 al. 2 ch. 20 LTVA). De même, l'affectation retenue par l'autorité inférieure des villas en cause, soit à des fins d'habitation, n'est également pas disputée par la requérante. Considérant ce qui précède, le Tribunal ne voit pas de motif, dans le présent cas, de s'écarter de la position partagée par les parties sans qu'il ne soit nécessaire en l'espèce de se prononcer spécifiquement sur le bien-fondé de la pratique précitée. Les opérations en cause fournies par la recourante sont donc réputées être exclues du champ de la TVA. L'impossibilité de soumettre à l'impôt ces prestations par la voie de l'option est de plus confirmée (cf. consid. 5.1 ci-avant).

E. 6

6.1 L'art. 27 al. 2 LTVA codifie le principe "impôt facturé = impôt dû", applicable lorsque l'impôt a été facturé à tort, ou l'a été par une personne qui n'est pas assujettie à la TVA. Le cas échéant, il n'y a toutefois pas ou plus d'obligation de décompter et de payer l'impôt par la personne qui facture la TVA, lorsque celle-ci corrige sa facture (art. 27 al. 2 let. a et al. 4 LTVA) ou lorsqu'elle 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 à la l'AFC (art. 27 al. 2 let. b LTVA dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2016 [RO 2009 5203, 5221] ; cf. ATF 144 II 412 consid. 3.2 et les références ; arrêt du TF 2C_355/2017 du 2 novembre 2018 consid. 5.1 et 5.2). Il est de jurisprudence constante qu'en matière fiscale, le principe de l'art. 8 Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210) s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; en matière de TVA : 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.2, 2C_595/2016 et 2C_596/2016 du 11 janvier 2017 consid. 4.2.1, 2C_842/2014 du 17 février 2015, 2A.734/2004 du 18 août 2005 consid. 3.2). L'art. 27 al. 2 let. b LTVA conditionne, pour celui qui fait figurer l'impôt dans une facture sans en avoir le droit, la non-perception de cet impôt, à ce "[qu'il] prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier". Cette disposition prévoit de manière claire que le fardeau de la preuve - celle à même de renverser la présomption d'une mention incorrecte de l'impôt ayant pour conséquence une perte financière pour la Confédération - revient à la personne qui facture à tort (cf. arrêt du TF 2C_411/2014 du 15 septembre 2014 consid. 2.3.3 à 2.3.9,

in RDAF 2016 p. 204, 213 à 215).

E. 6.2

En l'espèce, la recourante ne nie pas avoir fait figurer à tort la TVA dans ses factures et être en principe redevable de cet impôt. Elle se prévaut en revanche de l'exception figurant à l'art. 27 al. 2 let. b LTVA. Elle estime avoir prouvé que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier par la remise, à l'AFC puis au Tribunal, des 28 attestations des acquéreurs certifiant ne pas avoir déduit l'impôt préalable grevant les travaux de construction et s'engageant à ne pas y procéder à l'avenir. Ce point de vue, partagé par l'AFC, ne prête pas le flan à la critique. Les moyens de preuve utilisés, à savoir les attestations signées par les destinataires des factures de la recourante, s'inscrivent dans les moyens proposés par la jurisprudence (cf. à cet égard, arrêt du TF 2C_411/2014 du 15 septembre 2014 consid. 3.3 in RDAF 2016 p. 204, 207), étant rappelé que l'art. 81 al. 3 LTVA a introduit le principe de la libre appréciation des preuves, tandis que l'ancien droit n'admettait en règle générale que certaines preuves formelles précises, en particulier d'ordre documentaire (cf. en autres arrêt du TF 2C_947/2014 du 2 novembre 2015 consid. 7.2).

E. 6.3

Pour ce qui est du calcul de la créance fiscale, il est constaté que la recourante a fait remarquer à l'AFC une erreur de calcul due selon elle en partie à une coquille présente dans une des quatre dernières attestations remises postérieurement au dépôt du mémoire de recours. Dite autorité a tenu compte de ces remarques et revu à la baisse le montant total de la correction de l'impôt. Vu que les parties s'entendent désormais sur ce point, le Tribunal ne trouve pas de raison de s'écarter de la somme en définitive retenue par elles.

E. 6.4

Fort de ce qui précède, le Tribunal scelle cet aspect du litige et fixe la créance fiscale, correspondant au total de la correction de l'impôt en faveur de l'AFC pour les périodes contrôlées, à (...) francs.

E. 6.5

On relèvera encore que l'intérêt moratoire à compter du 1er septembre 2014 (échéance moyenne) réclamé par l'AFC est dû (art. 87 al. 1 LTVA), ce qui n'est d'ailleurs pas contesté par la recourante.

E. 7

Le second grief de la recourante se rapporte aux frais de la procédure et dépens. En effet, elle considère injustifiée la mise à sa charge des frais de justice du fait de la remise différée des quatre dernières attestations. Elle prétend que celle-ci dépendait du bon vouloir des acquéreurs des villas concernées et qu'elle n'avait aucun intérêt à la retarder. 7.17.1.1 La question des frais de procédure et dépens est régie par les art. 63 et 64 PA, applicables par le renvoi de l'art. 37 LTAF en ce qui a trait à la procédure devant le Tribunal, ainsi que par le règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (RS 173.320.2, ci-après : FITAF). 7.1.2 En règle générale, le TAF met les frais de procédure à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits (cf. art. 63 al. 1 PA). Dans des cas exceptionnels, les frais de procédure peuvent également être mis, totalement ou en partie, à la charge de la partie qui a gain de cause, si elle les a occasionnés en violant des règles de procédure (art. 63 al. 3 PA). Tel est généralement le cas si la partie requérante a inutilement provoqué ou

prolongé la procédure de recours et/ou celle de première instance en violant son devoir de collaboration, par exemple, en soumettant tardivement les preuves pertinentes conduisant à une approbation du recours (entre autres, arrêt du TAF A-1618/2018 du 26 mars 2019 consid. 4.1 et les références citées ; voir également arrêt du TF 2C_186/2010 du 18 janvier 2010 consid. 8 non publié dans ATF 137 II 222). 7.1.3 Selon l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. Les dépens sont considérés comme indispensables s'ils paraissent nécessaires à la poursuite d'une procédure de défense en justice adéquate et efficace. En revanche, les frais inutiles ne donnent pas droit à une indemnité à titre de dépens (ATF 131 II 200 consid. 7.2 ; arrêt du TAF A-1618/2018 du 26 mars 2019 consid. 4.2 ; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., ch. 4.68)

E. 7.2

Dans le cas présent, les quatre dernières attestations produites par la recourante sont déterminantes pour l'admission partielle de son recours. Chronologiquement, l'une figurait au sein de son bordereau de titres du 20 mai 2019, les trois autres ont été adressées spontanément par elle au Tribunal trois jours plus tard. Compte tenu de ce qui précède, il se justifie de mettre à la charge de la recourante des frais de procédure, pour les raisons suivantes. Tout d'abord, il ressort du dossier qu'elle ne pouvait ignorer, du moins dès le 26 octobre 2017, date à laquelle lui a été adressée, par l'AFC, la notification d'estimation initiale, qu'il était attendu d'elle qu'elle fournisse les attestations de ses clients (cf. recommandation annexées à la notification d'estimation n° (...), p. 2/2). Le fait qu'elle soutienne ensuite que l'autorité inférieure aurait violé la maxime inquisitoire, en n'apportant pas elle-même la preuve que les acquéreurs concernés n'avaient pas déduit l'impôt préalable, n'y change rien. En effet, il est rappelé qu'en la matière, dit principe n'est pas illimité et trouve ses limites dans le devoir de collaboration de l'assujettie (cf. supra consid. 2.3). En outre, dans le prolongement de ce qui précède, tant le principe général de répartition du fardeau de la preuve tel que prévu à l'art. 8 CC, que plus spécifiquement l'art. 27 al. 2 let. b LTVA, lui imposaient de produire les documents manquants propres à établir les faits de nature à diminuer la charge fiscale (cf. supra consid. 6.1). Aussi, le dépôt par la recourante pour la première fois devant le TAF desdits documents servant de moyens de preuve, à savoir plus d'une année et demie après l'interpellation de l'AFC, doit être retenu comme tardif. Il s'ensuit que le Tribunal considère qu'elle a provoqué inutilement la présente procédure, ce en violation de ses obligations procédurales. Cette même circonstance a pour conséquence que la recourante doit également être considérée comme responsable de ses propres frais de défense, lesquels ne peuvent être considérés comme indispensables au sens de l'art. 64 al. 1 PA. Il est partant renoncé à l'allocation d'une indemnité à titre de dépens. 8. Les considérants qui précèdent conduisent le TAF à admettre partiellement le recours. La charge de travail du Tribunal nécessaire à la rédaction du présent arrêt ayant été considérablement allégée en raison de l'adhésion de la recourante aux dernières conclusions de l'autorité inférieure, les frais de procédure sont fixés à 3 000 francs et sont mis à la charge de la recourante, en application de l'art. 63 al. 1 et 3 PA et des art. 1 ss FITAF. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante, d'un montant de 12 500 francs. Le solde de 9 500 francs lui sera restitué dès que le présent arrêt sera définitif et exécutoire. Aucune indemnité à titre de dépens n'est allouée à la recourante (art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 2 FITAF). (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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