

CH_VB JAAC 62.46 vom 2. Oktober 1997

Bundesverwaltung, 1997-10-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_62.46__

FR: CH_VB JAAC 62.46 du 2 octobre 1997

IT: CH_VB JAAC 62.46 del 2 ottobre 1997

Erwägungen

E. 1

Imposta sul valore aggiunto. Spese processuali. Controllo della costituzionalità dell'OIVA (consid. 2a e 2b). In materia di procedura, l'OIVA non può in principio introdurre disposizioni contrarie alla PA, a meno che si tratti di norme complementari (e non derogatorie) o fondate su motivi seri e oggettivi (consid. 2c). L'art. 56 cpv. 3 OIVA è conforme alla Costituzione (consid. 3a). Esso deroga invece alla PA, poiché prevede che le spese processuali possono essere addossate al reclamante vincente, qualora egli abbia cagionato inutilmente la procedura di reclamo. Una siffatta deroga alla PA è tuttavia ammissibile (consid. 3b e 3c). Résumé des faits: A. X, géomètre, est assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et inscrit auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1er janvier 1995. Par courrier du 28 septembre 1995, le contribuable informa l'AFC que ses comptes 1993 et 1994 n'étaient toujours pas bouclés et qu'il n'était pas en mesure d'établir les décomptes TVA y relatifs. B. En date du 27 février 1996, après plusieurs rappels, l'AFC rendit le contribuable attentif au fait qu'il n'avait pas remis ses décomptes pour les périodes fiscales allant du 1er au 3e trimestre 1995 et fit donc valoir, par décompte complémentaire, une créance fiscale provisoire de Fr. 10 000.- pour ladite période, précision étant faite que le contribuable n'était pas dispensé de l'obligation de remettre les décomptes en cause et que la non-remise de décomptes était passible d'une amende. C. Le 21 mai 1996, l'AFC rendit une décision formelle fixant le solde de sa créance fiscale provisoire à Fr. 5000.-, plus intérêt moratoire s'élevant à Fr. 144.40. Au surplus, l'opposition au commandement de payer de l'office des poursuites de S. fut levée et l'AFC se réserva le droit d'effectuer un redressement fiscal sur la base d'un contrôle au sens de l'art. 50 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201). D. En date du 20 juin 1996, X forma réclamation contre ladite décision, argumentant, entre autres, que l'année 1995 avait été particulièrement médiocre, que pour prouver sa bonne foi, il avait effectué deux versements de Fr. 3000.- et Fr. 2000.- en date des 24 mars et 4 avril 1996 et qu'en tout état de cause, il déplorait le fait que sa correspondance du 28 septembre 1995, dans laquelle il s'excusait, n'ait pas reçu de réponse. Le 11 juillet 1996, l'AFC accorda au réclamant un délai supplémentaire expirant le 31 juillet 1996, afin qu'il puisse compléter sa réclamation par l'envoi des décomptes manquants. Il lui fut également précisé qu'à défaut d'envoi dans le délai imparti, il serait statué sur la base du dossier. Le 31 juillet 1996, le contribuable s'exécuta et produisit les décomptes des trois premiers trimestres 1995, ainsi que le 4e décompte de la même année. L'AFC rendit sa décision sur réclamation en

E. 2

date du 11 décembre 1996. Elle tint compte des montants déclarés par X dans ses décomptes trimestriels pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 1995 au 30 septembre

1995 et admit la réclamation à concurrence desdits montants, sous réserve d'un contrôle fiscal au sens de l'art. 50 OTVA. E. En date du 24 janvier 1997, X a interjeté recours contre la décision sur réclamation de l'AFC. Ne remettant pas en cause le fond du dispositif - réserve étant faite d'une quatrième conclusion - il ne recourt en fait que contre la mise à sa charge des frais de procédure. Il allègue principalement que, pour toute réponse à sa lettre du 28 septembre 1995, il n'a reçu qu'un commandement de payer et que cette manière de procéder de l'administration est grotesque. L'augmentation des frais a été provoquée par l'administration elle-même et il ne doit donc pas en répondre. Il met par ailleurs en évidence le manque de contact entre les services internes de la division principale de l'AFC concernée. L'AFC a remis ses observations par mémoire du 28 février 1997. F. En date du 8 septembre 1997, le recourant a adressé un courrier à l'AFC, proposant à cette dernière un règlement à l'amiable, proposition qui a été rejetée par l'administration le 12 septembre 1997 pour des raisons d'égalité de traitement entre contribuables. Extraits des considérants: 1. Aux termes de l'art. 53 OTVA, en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours), dans les trente jours qui suivent leur notification. (...) 2.a. D'une manière générale, l'OTVA étant une ordonnance indépendante de substitution, la Commission de recours est en droit d'en contrôler librement la constitutionnalité. Elle contrôle en principe d'office la conformité de la disposition attaquée ou applicable avec l'art. 8 disp. trans. et l'art. 41ter de la Constitution fédérale du 29 mai 1874 (Cst., RS 101). Sur le principe et l'étendue d'un tel contrôle, le tribunal de céans s'est exprimé à plusieurs reprises (voir, entre autres, l'arrêt entré en force de la Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC], du 22 octobre 1996, en la cause Z. AG c/ AFC, JAAC 61.65, traduit dans la Revue de droit administratif et fiscal [RDAF] 1997, 2e partie, p. 300 ss consid. 2 ss; arrêt de la CRC, du 11 juillet 1996, reproduit dans TVA/MWST/VAT Journal, 2/96, p. 41 ss consid. 3 ss; voir aussi et comparer avec le récent arrêt du Tribunal fédéral du 31 janvier 1997, en la cause Ch. G. et AFC c/ CRC, ATF 123 II 22 s. consid. 3). b. Dans le cadre de l'art. 8 al. 2 disp. trans. Cst., qui énonce une série de principes à observer, ce contrôle consiste à examiner, d'une part, si la disposition en cause reste dans le cadre de la délégation législative et, d'autre part, si la norme incriminée est conforme à la Constitution, soit sous l'angle des droits et principes constitutionnels (ATF 123 II 16 consid. 3b). De l'avis de la Commission de recours, cette conformité suppose aussi le respect de l'art. 41ter al. 1 et 3 Cst., c'est-à-dire celui des principes supérieurs de la TVA et des grandes orientations de la sixième directive des communautés

E. 3

européennes (arrêt de la CRC du 22 octobre 1996, JAAC 61.65 et RDAF 1997, 2e partie, p. 308 consid. 4; voir aussi sur la notion de «grande orientation» proposée, l'arrêt non publié de la CRC en la cause K. et V. D. c/ AFC, du 24 avril 1997 consid. 4 b/bb, avec renvoi à la décision du 30 avril 1996, en la cause SHV c/ AFC, publiée dans TVA/MWST/VAT Journal 1/96, p. 12). c.aa. Si une disposition de l'OTVA est prise en application de l'art. 8 al. 1 disp. trans. Cst., et non sur la base de l'art. 8 al. 2 disp. trans. Cst., il y a lieu de considérer que la norme de délégation est très large, plus étendue que celle de l'art. 8 al. 2 disp. trans. Cst. Elle concerne en effet toute une série de domaines de la TVA pour lesquels l'art. 8 al. 2 disp. trans. Cst. ne pose pas de principes à respecter. Tel est le cas, par exemple, de la technique de calcul, de la territorialité, du mode de décompte, de la naissance de la

créance fiscale et des sûretés (JAAC 61.65 et RDAF 1997, 2e partie, p. 302 consid. 2d). Dans le cadre de l'art. 8 al. 1 disp. trans. Cst., et en raison de son étendue, une violation de la norme de délégation elle-même n'est donc que rarement possible (ATF 122 V 439 consid. 3a). Il en va de même pour le grief d'excès ou d'abus de pouvoir, sous l'angle législatif s'entend (JAAC 61.65 et RDAF 1997, 2e partie, p. 307 consid. 3b). Le contrôle de la CRC se limite donc en principe, dans ces cas-là, à l'examen de la conformité de la disposition attaquée ou en cause avec la Constitution, c'est-à-dire avec les droits et principes constitutionnels, ainsi qu'avec l'art. 41ter al. 1 et 3 Cst. dans le sens décrit ci-devant. Des cas de violation de la délégation de l'art. 8 al. 1 disp. trans. Cst., bien que rares, ne sont cependant pas à exclure. bb. S'agissant d'une ordonnance indépendante de substitution, et toujours dans le cadre de l'art. 8 al. 1 disp. trans. Cst., se pose cependant la question de savoir si, en application analogique de la jurisprudence relative aux ordonnances dépendantes, la norme doit respecter non seulement la Constitution, mais aussi le principe de la légalité, et donc être également conforme au droit fédéral matériel, tel qu'il découle d'une autre loi fédérale au sens formel, elle-même conforme à la Constitution (ATF 122 V 439 consid. 3a avec renvoi; Blaise Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, vol. I, Bâle/Francfort 1983, p. 72, ch. 335). Il convient de répondre en principe par la négative. Etant donné que l'OTVA a rang de *lex specialis*, puisqu'elle traite du domaine spécialisé et technique de la TVA, il faut admettre qu'elle prime le droit fédéral contraire, fût-il intégré dans une loi au sens formel, étant donné précisément l'étendue de la délégation conférée à l'art. 8 al. 1 disp. trans. Cst. et le contrôle suffisant de la constitutionnalité. Il ne serait en effet pas logique que la délégation - volontairement très étendue - soit en quelque sorte limitée par un droit fédéral de rang inférieur à la Constitution elle-même. La solution n'est donc logiquement pas la même que dans le cas d'une ordonnance dépendante qui, elle, ne dérive pas de la Constitution. Tel est le cas, par exemple, de la liquidation de l'impôt - notamment en matière de sûretés. Dans cette hypothèse, le Conseil fédéral est censé avoir oeuvré, de toute manière, dans le cadre de la délégation très large de l'art. 8 al. 1 disp. trans. Cst. cc. La solution est moins évidente lorsqu'on touche notamment au droit de procédure. En effet, l'OTVA renvoie expressément à la PA (art. 51 al. 2 OTVA) et l'on peut se demander si la règle n'est pas que déclarative, car découlant déjà de l'art. 1er al. 1 et de l'art. 2 al. 1 PA (Commentaire de l'ordonnance TVA 1995 [Projet du 28 octobre 1993], p. 34, ad art. 52; Commentaire de l'Ordonnance

E. 4

régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994, p. 45, ad. art. 51 al. 2; Peter Spinnler / Stephan Kuhn, Mehrwertsteuer: das Nachschlagewerk zum Systemwechsel, Ergänzungsband, Muri/Bern 1994, p. 119; voir aussi, mais en principe sans pertinence, Initiative parlementaire, Loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée [Dettling], rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996, 93.461, p. 86, FF 1996 V 701 s.). Quoi qu'il en soit, dès lors que l'OTVA reprend en principe la PA dans son entier, que les dispositions de cette dernière sont censées être constitutionnelles et qu'elles règlent au surplus des situations applicables à toutes les affaires administratives qui doivent être réglées par les décisions des autorités administratives fédérales (art. 1er al. 1 PA), une disposition contraire à la PA ne saurait être admise sans autres. Cette position de principe est d'ailleurs renforcée par la lettre de l'art. 4 PA, selon lequel les dispositions du droit fédéral qui règlent une procédure plus en détail sont applicables en tant qu'elles ne dérogent pas à la PA elle-même. Certes, des normes seulement complémentaires contenues dans d'autres dispositions fédérales ne sont pas

encore dérogatoires à la PA (FF 1965 II 1397) et sont donc admissibles. Mais il y a lieu d'être assez sévère pour l'acceptation de telles normes- complémentaires -, qui ne peuvent être qu'exceptionnelles vu le caractère exhaustif de la PA. En matière de procédure, il faut donc considérer qu'une disposition de l'OTVA contraire à la PA n'est couverte par la norme de délégation - très large - de l'art. 8 al. 1 disp. trans. Cst. que si elle se révèle complémentaire ou si, à défaut, elle repose sur des motifs sérieux et objectifs. Dans le cas contraire, il apparaît normal de conclure à un abus ou à un excès de pouvoir, en dépit même de la très large délégation offerte par l'art. 8 al. 1 disp. trans. Cst., car cette norme de délégation ne va pas jusqu'à donner au législateur le droit de s'écarter librement, dans un domaine autre que celui de la TVA, de lois fédérales manifestement constitutionnelles, comme c'est le cas de la PA. 3.a. Aux termes de l'art. 56 al. 3 OTVA, les frais peuvent être entièrement ou en partie mis à la charge du réclamant qui a obtenu gain de cause, lorsque celui-ci a provoqué inutilement la procédure de réclamation (Spinnler, op. cit., p. 123; Aloïs Camenzind / Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe sur la valeur ajoutée [TVA], Berne et autres 1996, p. 290; Commentaire de l'OTVA, projet, p. 37, ad art. 57 al. 2; Commentaire de l'OTVA du 22 juin 1994, p. 47, ad art. 56). En l'espèce, l'art. 56 al. 3 OTVA n'est pas la concrétisation ni la mise en oeuvre d'un principe expressément décrit à l'art. 8 al. 2 disp. trans. Cst. Il repose donc directement sur l'art. 8 al. 1 disp. trans. Cst. Une analyse *prima facie* révèle qu'une telle disposition ne viole ni un principe supérieur de la TVA ni une grande orientation de la sixième directive, au sens où l'entend la Commission de recours. Le fait de prévoir une disposition mettant les frais de procédure à la charge du contribuable qui les a inutilement provoqués apparaît dès lors constitutionnel. La disposition de l'art. 56 al. 3 OTVA ne viole également aucun des droits et principes constitutionnels. Au contraire, elle apparaît même compatible avec les principes généraux du droit (André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, p. 846). b. Cela dit, il faut observer que la conformité de l'art. 56 al. 3 OTVA avec la PA est hautement problématique. D'une part, la partie générale de la PA ne prévoit pas la mise des frais à la charge du contribuable qui les a inutilement provoqués et, d'autre part, l'art. 63 al. 3 PA, applicable à l'autorité de recours,

E. 5

ne permet pas la mise des frais à la charge du contribuable dans tous les cas. Il ne le prévoit que lorsque l'administré concerné a violé des «règles de procédure», et non pour d'autres raisons (Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zurich 1993, p. 181, ch. 306). D'une interprétation littérale, il ressort clairement que l'art. 63 al. 3 PA va donc moins loin que l'art. 156 al. 6 de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (OJ, RS 173.110), applicable devant le Tribunal fédéral, lequel permet la mise des frais à la charge du contribuable lorsqu'ils sont été inutilement provoqués (François Poudret, *Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943*, vol. V, Berne 1990-1992, art. 136-171, p. 149, ch. 7). Quant à l'histoire, elle enseigne que l'art. 156 al. 6 OJ existe depuis 1943 et que l'art. 63 al. 3 PA, qui lui est postérieur, devrait donc, semble-t-il, avoir été adopté en connaissance de cause (comparer FF 1943 162/221 et FF 1965 II 1408/1426, ad art. 57 al. 4 du projet de la PA). A première vue, on ne voit donc pas pour quelle raison l'OTVA devrait contenir une disposition qui va plus loin que l'art. 63 al. 3 PA. Au mieux - ou au pire - devrait-on appliquer en première instance - et par analogie - à la procédure en matière de TVA la règle plus restrictive de l'art. 63 al. 3 PA et non celle de l'art. 156 al. 6 OJ. Le cas d'une application analogique des dispositions sur la procédure de recours de la PA en première

instance n'est en effet pas rare (pour l'art. 52 al. 2 PA, Archives de droit fiscal suisse [Archives], vol. 60 p. 365 consid. 2; pour l'art. 66 PA, Archives, vol. 46 p. 348). Suivant un raisonnement a contrario, on serait même en droit de postuler qu'en principe, en première instance, l'art. 63 al. 3 PA, qui va donc moins loin que l'art. 156 al. 6 OJ, n'est pas applicable. Quoiqu'il en soit, la référence par l'AFC à la jurisprudence du Tribunal fédéral en la matière est insuffisante. Contrairement à ce que prétend l'autorité intimée, les deux arrêts cités en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA) ne constituent pas une référence valable. En effet, ces sentences ne concernent que des cas où le Tribunal fédéral a, à son stade, appliqué l'art. 156 al. 6 OJ, pratique découlant directement de cette loi fédérale et effectivement solidement établie (voir aussi Archives, vol. 63 p. 229; arrêts non publiés très nombreux en matière d'IChA, dont les causes E. SA c/ AFC du 8 décembre 1987 consid. 3, F. P. c/ AFC du 19 mars 1994 consid. 5, O. Z. c/ AFC du 28 décembre 1992 consid. 4). Le fait que le Tribunal fédéral applique, par-devant lui, l'art. 156 al. 6 OJ ne rend donc pas légitime, ipso facto, la disposition de l'art. 56 al. 3 OTVA, qui est contraire à l'art. 63 al. 3 PA. On ne voit pas, en effet, pour quelle raison le recourant devrait être plus mal loti en première instance qu'en procédure de recours, alors même que la PA ne prévoit rien pour la première instance et que la procédure de recours ne met les frais à la charge du recourant qui a obtenu gain de cause que dans des hypothèses limitées. Autrement formulé, il apparaît que la disposition introduite par l'OTVA n'apparaît pas uniquement complémentaire et déroge même à la PA, le principe de l'art. 156 al. 6 OJ n'étant pas applicable ipso facto en première instance, pour les premières décisions et décisions sur réclamation. L'art. 56 al. 3 OTVA ne peut en tout cas pas trouver son fondement dans un débat d'ordre purement procédural et dans une confrontation de l'art. 156 al. 6 OJ et de l'art. 63 al. 3 PA, lesquels ne tournent manifestement pas à son avantage. Reste donc à analyser si

E. 6

l'adoption de l'art. 56 al. 3 OTVA et la dérogation à la PA sont tout de même justifiées par des motifs sérieux et objectifs, couverts par la large délégation de l'art. 8 al. 1 disp. trans. Cst. (consid. 2c/cc). c. En vérité, s'il convient de cautionner l'art. 56 al. 3 OTVA en l'espèce, en dépit des réflexions émises ci-dessus, c'est pour des motifs sérieux et objectifs, liés de manière seulement indirecte au droit de procédure. Violer l'obligation de remettre son décompte (art. 37 OTVA) est, sur le plan de la technique fiscale s'entend, une infraction importante. Il s'agit ni plus ni moins de la transgression du principe de l'auto-taxation qui, au sens large du terme, comprend le devoir de remettre les décomptes en temps utile (art. 37 OTVA) et le paiement de l'impôt lui-même dans le délai légal (art. 38 OTVA). On ne saurait permettre à l'assujetti de différer cette remise et de n'assumer ainsi aucune responsabilité - fût-elle d'ordre procédural - en cas de violation de cette obligation. A l'évidence, le droit pénal (art. 61 al. 1 let. a OTVA) ne suffit pas à faire respecter le principe de l'auto-taxation. Sans l'art. 56 al. 3 OTVA, les contribuables indéclicats pourraient sans autre paralyser la perception tout entière de la taxe sur la valeur ajoutée sur territoire suisse et cette conséquence n'est pas envisageable. Selon le Conseil fédéral, l'expérience a d'ailleurs déjà montré que la non-remise du décompte et, partant, le déclenchement d'une procédure, constitue le moyen classique - et la première étape - utilisé pour retarder le paiement de l'impôt (Avis du Conseil fédéral sur le rapport du 28 août de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national, ad 93.461, p. 35, FF 1997 II 366 s.). La mise des frais à la charge du contribuable n'est donc pas dictée par un principe général de procédure, mais par le principe de la rentabilité de la perception, qui trouve sa consécration

la plus patente dans celui de l'auto-taxation, principe fondamental et supérieur de la TVA. La même idée est d'ailleurs reprise dans d'autres lois fédérales, qui font ordinairement partie de la fiscalité dite indirecte, ce qui montre bien que l'art. 56 al. 3 OTVA, s'il déroge à la PA, est tout de même conforme à d'autres lois fédérales de mêmes domaines (art. 41 al. 2 de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre [LT], RS 641.10 et art. 44 al. 2 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé [LIA], RS 642.21; Spinnler, op. cit., p. 123). L'art. 56 al. 3 OTVA, dans la mesure où il apparaît nécessaire à l'intégration du principe de l'auto-taxation, apparaît justifié, même s'il déroge formellement parlant à la PA (Spinnler, op. cit., p. 123) et il s'inscrit donc dans le cadre de la délégation conférée par l'art. 8 al. 1 disp. trans. Cst. Les hypothèses où des frais seraient mis à la charge du contribuable, sur la base de l'art. 56 al. 3 OTVA, sans que ce dernier ne viole le principe de l'auto-taxation, peuvent - et doivent - rester ouvertes en l'occurrence. 4.a. En l'espèce, il apparaît d'abord incontestable que le contribuable a violé, de manière claire, ses obligations de transmettre trois - et non seulement un - décomptes en temps utile, ainsi que de les payer au sens des art. 37 et 38 OTVA. Il y a donc violation du principe de l'auto-taxation, auquel le contribuable - et non l'AFC - est soumis sans réserve. En aucun cas en effet, on ne peut demander à l'AFC de se substituer au contribuable (Archives, vol. 63 p. 229/247). A cette obligation, le contribuable ne peut opposer aucun droit particulier ou de nature spéciale. La transgression commise, sur le plan fiscal, doit être qualifiée de grave. Les arguments du recourant destinés à expliquer son retard ne sont pas pertinents, car ils ne sont pas couverts par

E. 7

la loi. Celle-ci ne permet nullement au contribuable de différer la remise du décompte en promettant le paiement d'un intérêt moratoire. Il n'est pas question, contrairement à ce que soutient le recourant, que «l'amorce d'un dialogue» puisse remplacer la remise en temps utile des décomptes. Le seul moyen de différer le versement est une demande de sursis au paiement de l'impôt, concrétisé par l'accord d'un plan de paiement (Archives, vol. 63 p. 249) et accordé à la condition minimale que les décomptes soient correctement remplis et remis. Sous le seul aspect de la remise du décompte, la violation était importante et le contribuable doit répondre du dommage procédural causé - notamment en raison de l'estimation interne - pour les raisons exprimées ci-dessus (consid. 3c). b. (...) Eu égard aux considérations qui précèdent, le recours est rejeté.

E. 8

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 62.46 - Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 2 octobre 1997 In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 1998 Année Anno Band 62 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 003 926 Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert. Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale. Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.