



Cour I
A-1524/2008
{T 0/2}

Arrêt du 15 juillet 2009

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Michael Beusch, Marianne Ryter Sauvant, juges,
Chantal Schiesser-Degottex, greffière.

Parties

X. _____ SA,
représentée par Baker & McKenzie, Etude d'avocats,
chemin des Vergers 4, 1208 Genève,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

TVA (LTVA); 1er trimestre 2001 au 3ème trimestre 2006;
motivation de la reprise fiscale; décompte payé sans
réserve.

Faits :**A.**

X. _____ SA (ci-après: la société) a pour principales activités les opérations immobilières, la gestion, le commerce et la prise de participations dans toute entreprise. Elle est immatriculée au registre de l'AFC depuis le 1er janvier 1995 en qualité d'assujettie au sens des prescriptions en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

B.

A l'occasion d'un contrôle effectué en date des 13, 15, 17 et 20 novembre 2006 portant sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2001 au 3ème trimestre 2006, l'AFC constata des erreurs d'imposition, ce qui la amenée à établir le décompte complémentaire du 20 novembre 2006 portant sur un montant de Fr. 321'624.-, plus intérêt moratoire.

C.

La société s'acquitta du montant précité en date du 18 décembre 2006, ainsi que de l'intérêt moratoire y relatif, soit un montant de Fr. 34'306.- en date du 9 février 2007.

D.

Par courrier du 16 juillet 2007, le représentant de la société demanda à l'AFC de rendre une décision formelle concernant les reprises fiscales qui ont fait l'objet du décompte complémentaire susmentionné.

E.

Par décision du 26 septembre 2007, l'AFC constata que la société avait payé sans formuler de réserve et antérieurement à la contestation du 16 juillet 2007, la somme totale de la reprise fiscale, intérêt moratoire en sus, et que c'était donc à bon droit que l'AFC lui avait réclamé ces montants.

F.

Par réclamation du 19 octobre 2007, la société contesta la décision de l'AFC, d'une part en estimant que l'autorité fiscale n'avait pas à écarter sa demande visant à obtenir les raisons de la reprise fiscale découlant du décompte complémentaire susmentionné au motif qu'il avait été payé sans réserve et, d'autre part, en expliquant que certaines reprises fiscales étaient infondées.

G.

Par décision sur réclamation du 6 février 2008, l'AFC confirma les conclusions formulées dans sa décision du 26 septembre 2007 et conclut au rejet de la réclamation.

H.

Le 6 mars 2008, la société (ci-après: la recourante) a interjeté un recours contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif fédéral en réitérant les conclusions formulées dans sa réclamation.

I.

Par courrier du 5 juin 2008, l'AFC renonce à déposer une réponse et conclut au rejet du recours, sous suite de frais. Elle considère que la recourante ne fait pas valoir d'autres arguments que ceux déjà invoqués dans son mémoire de recours et s'en remet à sa décision du 6 février 2008.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Le Tribunal administratif fédéral considère :

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), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît 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 mentionnées aux art. 33 et 34 LTAF. En particulier, les décisions rendues par l'Administration fédérale des contributions peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.2 En l'occurrence, la décision de l'autorité fiscale a été rendue le 6 février 2008 et a été notifiée le lendemain à la recourante. Le recours a été adressé au Tribunal administratif fédéral le 8 mars 2008. Il est ainsi intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En outre, le recours satisfait aux exigences posées à l'art. 52 PA. Il est par conséquent recevable et il convient d'entrer en matière.

2.

Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR, *Droit administratif*, vol. II, Berne 2002, p. 265). Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 5^e éd., Zurich/Bâle/Genève 2006, n. marg. 1758 ss).

3.

3.1 En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 46 de la loi sur la TVA du 2 septembre 1999 [LTVA, RS 641.20]; cf. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6^e éd., Zurich 2002, p. 421ss). Cela signifie que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. En d'autres mots, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, *Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux*, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 270). L'assujetti doit ainsi 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 (cf. Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [Commentaire DFF], p. 38; arrêt du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4072/2007 du 11 mars 2009 consid. 2.1 et A-6150/2007 du 26 février 2008 consid. 2.4). Enfin, il incombe à l'assujetti lui-même d'examiner et de contrôler s'il remplit les conditions d'assujettissement (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1619/2006 du 7 avril 2009 consid. 2.2 et A-1634/2006 du 31 mars 2009 consid. 3.1 à 3.3).

3.2 De plus, le Tribunal fédéral a estimé que l'assujetti est responsable de l'établissement correct de sa déclaration ainsi que du paiement de l'impôt et qu'il revient également à l'assujetti de décider s'il veut payer l'impôt dû sans réserve ou s'il ne veut le faire que sous réserve. Lorsqu'un assujetti a remis ses décomptes sans réserve, il est lié par ces derniers et il est également réputé avoir accepté le décompte complémentaire, lorsqu'il l'a payé (arrêts du Tribunal fédéral du 2 juin 2003 2A.321/2002 consid. 2.4.3 et 2A.320-326/2002 consid. 3.4.3; ATAF 2009/5; cf. également Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 69.13 consid. 22 à 24).

Selon la Haute Cour, l'assujetti est ainsi lié par un paiement sans réserve et un remboursement de l'indu est alors exclu (arrêts du Tribunal fédéral 2A.320/2002 du 2 juin 2003, condi. 3.4.3.4, 2C_184/2007 du 4 septembre 2007 consid. 3.1 et 2C_159/2008 du 29 février 2008 consid. 2), ce qui limite désormais grandement la portée de l'institution de la répétition de l'indu. Dite exclusion intervient d'ailleurs même si le montant en cause ne correspond pas au montant dû selon la loi (arrêt du Tribunal fédéral 2C_356/2008 du 21 novembre 2008 consid. 3.2) et cette jurisprudence a été même confortée par le principe "TVA facturée, TVA due", qui pose le principe selon lequel une opération qui a été facturée avec TVA ne saurait donner lieu à un remboursement, même s'il s'agit en soi d'une opération non imposable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_285/2008 du 29 août 2008 consid. 3.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1536/2006 et A-1537/2006 du 16 juin 2008 consid. 4.1).

3.3 Sont donc seules réservées les hypothèses où une correction de la facture est encore possible, aux conditions de l'AFC (arrêt du Tribunal fédéral 2C_285/2008 du 29 août 2008 consid. 3.3; ATAF 2009/5 consid. 2.2.2), celles où les conditions d'une application du principe de la bonne foi apparaissent clairement réunies (voir, entre autres, arrêt du Tribunal fédéral 2C_382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 3), ou encore, les cas où un paiement a été effectué avec réserve ou si une contestation de la part de l'assujetti a été expressément soulevée (arrêt du Tribunal fédéral 2A-320/2002 du 2 juin 2003 consid. 3.4.3.7).

4.

En l'espèce, la recourante conteste la reprise d'impôt établie suite à un contrôle fiscal, alors qu'elle s'est acquittée de l'impôt fixé dans le

décompte complémentaire, sans émettre de réserve. Précisément, elle requiert une décision motivée relative à la reprise d'impôt et soutient que la TVA sur certains frais et honoraires est déductible.

La recourante se fonde sur une décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, par laquelle dite Commission avait considéré que le décompte complémentaire pouvait en tout temps être modifié en faveur ou défaveur de l'assujetti, pour autant qu'il n'ait pas fait l'objet d'une décision passée en force et que la prescription ne soit pas intervenue ; l'assujetti pouvait alors s'opposer à un décompte bien après l'écoulement du délai de 30 jours qui s'appliquerait si celui-ci était assimilé à une décision (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions CRC 2000-059 du 17 juillet 2001, publiée in JAAC 66.43. consid. 3a).

Sans méconnaître le jugement précité, le Tribunal administratif fédéral constate néanmoins qu'il convient de suivre la jurisprudence plus récente et constante du Tribunal fédéral (cf. consid. 3.2 ci-dessus), qui l'emporte sur ces considérations, dès lors que l'on est en présence d'un *paiement sans réserve*. En l'occurrence, la recourante s'est acquittée de l'impôt dû en date du 18 décembre 2006, soit pour le montant de Fr. 321'624.- fixé par le décompte complémentaire du 20 novembre 2006 et ce, sans émettre la moindre réserve quant à son bien-fondé et sans que soit réalisée l'une des hypothèses susmentionnées (cf. consid. 3.3 ci-dessus).

Par conséquent, l'impôt acquitté par la recourante est dû et les arguments de celle-ci sont dénués de pertinence. Le fait que le décompte complémentaire contenait aucune indication sur la possibilité d'un paiement sous réserve, respectivement une contestation, ne modifie en rien ce qui a été dit. Enfin, il ne sera donc pas entré en matière sur les conclusions de la recourante tendant à faire constater que la TVA sur certains frais et honoraires est déductible.

5.

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours, manifestement mal fondé. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 4'000.-, sont mis à la charge de la recourante qui

succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, par Fr. 4'000.-, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais déjà versée de Fr. 8'000.-, le surplus, par Fr. 4'000.-, lui étant remboursé dès l'entrée en force du présent prononcé.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. _____ ; Acte judiciaire)

L'indication des voies de droit figure à la page suivante.

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Chantal Schiesser-Degottex

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (voir art. 42 LTF).

Expédition :