Tribunale federale
Tribunal federal

2A.461/2002/RED/elo
{T 0/2}

Arrêt du 2 juin 2003
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président, Müller, Yersin, Merkli et Camenzind, Juge suppléant.
Greffière: Mme Revey.

Parties
Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA),
3003 Berne,
recourante,

contre

X._____, intimé,
Commission fédérale de recours en matière de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
Taxe sur la valeur ajoutée; activité d'administrateur; modification de la pratique,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 août 2002.

Faits:
A.
X._____ est immatriculé dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) depuis le 1er janvier 1995. Avocat, il fait partie de plusieurs conseils d'administration, activité pour laquelle il perçoit des honoraires.

En temps utile, X._____ a remis ses décomptes pour les périodes fiscales allant du 1er semestre 1999 au 1er semestre 2000. Ces documents indiquaient des montants d'impôt s'élevant, respectivement pour chaque semestre, à 9'034.95 fr., 5'140.36 fr. et 2'990.80 fr. L'intéressé ne s'est toutefois acquitté que d'une somme de 5'000 fr., au demeurant sous réserve.

Par décisions des 4 avril et 22 mai 2001, confirmées sur réclamations le 30 août 2001, l'Administration fédérale des contributions a fixé le solde des dettes fiscales de X._____ à 9'175.31 fr. pour les deux semestres 1999, ainsi qu'à 2'990.80 fr. pour le 1er semestre 2000. Certes, l'activité d'administrateur n'était pas soumise à la TVA, ainsi que venait d'en décider le Tribunal fédéral par arrêt du 27 octobre 2000 (2A.468/1999, publié in RDAF 2001 2 53). Toutefois, une libération de la TVA grevant les honoraires perçus avant cet arrêt n'était autorisée que si, d'une part, le contribuable créditait l'impôt à tous les destinataires de ces prestations et si, d'autre part, ceux-ci opéraient une correction de la déduction de l'impôt préalable. X._____ n'ayant pas produit les justificatifs requis à cet égard, il demeurait tenu de s'acquitter de la TVA pour la période précitée.
B.
X._____ a déféré les prononcés du 30 août 2001 devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission fédérale de recours).

Le 27 novembre 2001, l'Administration fédérale des contributions a fait usage de l'art. 58 PA en prononçant

deux nouvelles décisions sur réclamation, lesquelles confirmaient néanmoins les créances litigieuses.

Statuant le 7 août 2002, la Commission fédérale de recours a ordonné la jonction des deux causes, admis partiellement les recours et renvoyé les causes à l'Administration fédérale des contributions pour nouvelle décision dans le sens des considérants. En particulier, elle a retenu qu'une libération de la TVA indue ne pouvait être subordonnée à la condition que l'administrateur prouve avoir remboursé cet impôt aux destinataires de ses prestations.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale des contributions demande au Tribunal fédéral d'annuler partiellement la décision de la Commission fédérale de recours du 7 août 2002, puis de constater que "l'assujetti est autorisé à ne pas acquitter la TVA facturée et grevant à tort des honoraires d'administrateur perçus entre le 1er semestre 1999 et le 1er semestre 2000 à la condition qu'il établisse la réalité de l'établissement d'un avis de crédit et du remboursement ou de la mise en compte de l'impôt aux destinataires."

La Commission fédérale de recours se reporte à sa décision et renonce à présenter des observations. L'intimé conclut à ce que la décision attaquée soit confirmée.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 129 II 225 consid. 1; 128 II 311 consid. 1 et les arrêts cités).
1.1 Dirigé contre une décision au sens de l'art. 5 PA, prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui ne tombe sous aucune des exceptions mentionnées aux art. 99 à 102 OJ, est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière des art. 54 al. 1 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000) et 66 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20).
1.2 En vertu des art. 103 lettre b OJ et 54 al. 2 OTVA, l'Administration fédérale des contributions a qualité pour former un recours de droit administratif contre les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions. La qualité pour recourir, qui a pour but de favoriser l'application correcte et uniforme du droit fédéral, n'est soumise à aucune condition à teneur de l'art. 103 lettre b OJ; en particulier, elle ne dépend pas de l'existence d'un intérêt digne de protection à ce que la décision attaquée soit annulée au sens de l'art. 103 lettre a OJ. La jurisprudence l'a toutefois quelque peu limitée, dans la mesure où le recours de l'autorité fédérale ne saurait servir des intérêts privés ou être utilisé à l'avantage du contribuable. La qualité pour recourir dépend ainsi d'une atteinte concrète à l'intérêt public (ATF 128 II 193 consid. 1; 125 II 326 consid. 2c; Archives 65 918 consid. 1b et les références citées).

En l'espèce, l'Administration fédérale des contributions conteste que le contribuable intimé puisse ne pas s'acquitter de la TVA sans respecter certaines conditions déterminées. Dans ces circonstances, elle a qualité pour recourir.
1.3 Formé pour le surplus dans les formes et le délai requis, le présent recours est dès lors recevable.
2.
2.1 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. Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral, qui englobe notamment les droits constitutionnels (ATF 129 II 183 consid. 3.4; 128 II 56 consid. 2b; 126 V 252 consid. 1a; 125 II 508 consid. 3a). 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 129 II 183 consid. 3.4; 128 II 145 consid. 1.2.2; 127 II 264 consid. 1b 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).

2.2 Selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées et leurs dispositions d'exécution restent applicables, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée s'applique dès lors au présent litige, qui porte sur des périodes fiscales allant du 1er semestre 1999 au 1er semestre 2000.
3.
3.1 Le contribuable intimé a exercé une activité d'administrateur auprès de plusieurs sociétés. Les honoraires résultant de ces prestations, auxquels s'ajoutait la TVA y relative, ont été facturés, encaissés puis déclarés sur les décomptes adressés à l'autorité fiscale pour la période allant du 1er semestre 1999 au 1er semestre 2000. Cependant, l'intimé a refusé d'acquitter auprès de l'administration fiscale la TVA ainsi perçue, en soutenant que cette contribution n'était pas due puisque les opérations d'administrateur n'étaient pas imposables.

L'Administration fédérale des contributions ne disconvient pas que les opérations d'administrateur de l'intimé ne sont pas soumises à la TVA, dès lors qu'elles constituent, selon l'arrêt précité du 27 octobre 2000, une activité dépendante hors du champ d'application de l'art. 17 al. 1 OTVA. La recourante ne conteste pas davantage que, sur le principe, l'intimé est en droit de ne pas verser aux autorités fiscales la TVA ainsi indue (et qu'il avait d'emblée contestée), quand bien même celle-ci concerne des périodes antérieures à l'arrêt susmentionné. La question litigieuse est uniquement celle de savoir si l'Administration fédérale des contributions peut subordonner une telle libération à la condition que l'intimé démontre avoir établi un avis de crédit et remboursé (ou mis en compte) l'impôt précédemment encaissé auprès des destinataires de ses prestations.
3.2 Selon l'art. 28 OTVA, pour sa livraison ou sa prestation de services, l'assujetti doit, sur demande du destinataire assujetti à l'impôt, dresser une facture indiquant notamment la contre-prestation pour la livraison ou la prestation de services, ainsi que le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation. D'après l'art. 29 al. 1 lettre a et al. 2 lettres a et b OTVA, si l'assujetti utilise des biens ou des prestations de services pour des livraisons imposables ou des prestations de services imposables, il peut déduire, dans son décompte, les montants d'impôt préalable que d'autres assujettis lui ont facturés, conformément à l'art. 28 OTVA, pour des livraisons et des prestations de services.

L'articulation des art. 28 et 29 OTVA permet ainsi aux assujettis de déduire l'impôt compris dans le prix qu'ils paient à leurs fournisseurs et d'inclure l'impôt qu'eux-mêmes doivent acquitter dans le prix de leurs propres opérations, le transférant ainsi jusqu'au consommateur final, qui supporte la charge fiscale définitive (cf. ATF 123 II 301 consid. 5a et les références citées).

Cela étant, le transfert de l'impôt du fournisseur au destinataire ressortit à l'autonomie privée des parties, aucune norme ne rendant ce transfert obligatoire. Selon l'art. 28 al. 6 OTVA en effet, seuls les tribunaux civils sont compétents pour juger les contestations portant sur le transfert de l'impôt. En particulier, l'Etat ne peut se fonder sur cette disposition pour contraindre le contribuable à restituer au destinataire les impôts payés à tort (cf. arrêt 2A.320/2002-2A.326/2002 de ce jour, dont le consid. 5 traite d'un problème identique au présent litige, à la différence près que, dans cette première affaire, l'impôt avait été acquitté sous réserve).
3.3 Lorsqu'il s'avère, comme en l'espèce, qu'une opération facturée et déclarée a été soumise à tort à la TVA, l'invalidité de l'imposition modifie le droit à la déduction de l'impôt préalable aussi bien chez le fournisseur que chez le destinataire, si tant est que de telles déductions aient effectivement été invoquées. Cela comporte notamment les implications suivantes (cf. arrêt précité de ce jour, consid. 5.3 et les références citées):

La déduction de l'impôt préalable à laquelle le fournisseur a éventuellement procédé pour cette opération doit être annulée, dès lors que les critères de l'art. 29 OTVA ne sont plus remplis, soit notamment celui du but figurant à l'alinéa 2 (utilisation en vue d'une livraison imposable ou d'une prestation de services imposable), voire celui de l'assujettissement du fournisseur prévu à l'alinéa 1, à supposer que ce type d'opérations ait constitué son unique activité soumise à TVA. Si le destinataire a déduit, au titre d'impôt préalable, la TVA versée au fournisseur pour l'opération en cause, il est de même tenu de supprimer cette déduction, puisque ladite opération n'était en réalité pas imposable.

Conformément au principe de l'auto-taxation (cf. art. 37 OTVA) et à l'art. 28 OTVA, il appartient au four-

nisseur d'examiner s'il a fait valoir à tort son droit à la déduction de l'impôt préalable. En outre, il est tenu d'établir et d'adresser au destinataire une nouvelle facture (ou un avis de crédit) tenant compte de la suppression de la TVA indue sur ses prestations. L'émission d'un tel document astreint ainsi, d'une part, le fournisseur à supprimer de son décompte une déduction éventuelle de l'impôt préalable. D'autre part, le destinataire doit à son tour procéder lui-même, toujours selon le principe de l'auto-taxation, à la suppression dans son propre décompte d'une éventuelle déduction de l'impôt préalable.

Ainsi, c'est à tort que l'Administration fiscale des contributions estime qu'il est impératif de restituer au destinataire l'impôt versé pour que cet assujetti procède aux corrections requises: la seule réception d'une facture rectifiée (ou d'un avis de crédit) oblige déjà le destinataire à annuler l'éventuelle déduction de l'impôt préalable.

Une restitution au destinataire n'est pas davantage imposée par l'art. 29 OTVA. En effet, cette disposition ne subordonne pas la déduction de l'impôt préalable à son transfert effectif au destinataire; seul importe, outre l'observation des autres conditions énumérées à cet article, que l'impôt ait été correctement facturé, dans le respect des exigences formelles posées par l'art. 28 OTVA (art. 29 al. 1 lettre a OTVA). A l'inverse, le principe de la neutralité de la TVA commande uniquement une rectification de la facture (ou l'établissement d'un avis de crédit) et de la déduction de l'impôt préalable, à l'exclusion d'une rétrocession au destinataire du montant indu de TVA.

Enfin, conformément à ce qui précède, en l'absence de norme expresse, le principe de l'autonomie des parties interdit d'imposer un remboursement ou une mise en compte, puisque les intéressés peuvent convenir, même implicitement, de renoncer entre eux à la restitution de l'impôt indu.
3.4 Ainsi, lorsque le fournisseur est libéré du paiement d'une TVA indue, l'Administration fédérale des contributions doit exiger l'annulation de la déduction de la charge préalable non seulement chez le fournisseur, mais également chez le destinataire. L'autorité fiscale est habilitée à subordonner cette libération à l'établissement d'une facture rectifiée (ou d'un avis de crédit), dûment adressée au destinataire, conforme aux exigences formelles et mentionnant au surplus la pièce justificative initiale (cf. ch. 779b des Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA, art. 47 OTVA, arrêt 2A.546/2000 du 31 mai 2002 consid. 5b, publié in StR 58 2003 209). Enfin, il lui est loisible de contrôler, en vertu de l'art. 50 OTVA, si le fournisseur et le destinataire ont procédé aux corrections requises dans les factures et décomptes concernés, puis de recourir si nécessaire aux sanctions prévues par les art. 60 ss OTVA.

En revanche, l'Administration fédérale des contributions ne saurait soumettre l'autorisation de ne pas s'acquitter de la TVA indue à la condition que le remboursement (ou la mise en compte) en faveur du destinataire - que la facture rectifiée est susceptible d'engendrer - ait réellement lieu. Suivant les motifs exposés au consid. 3.3 qui précède, un tel élément n'est ni requis, ni prévu par la loi (cf. arrêt précité de ce jour, consid. 5.4).
3.5 En l'espèce par conséquent, l'Administration fédérale des contributions ne peut subordonner la libération de l'intimé à la condition qu'il démontre avoir effectivement procédé à un remboursement (ou à une mise en compte) de l'impôt indu en faveur des sociétés destinataires de ses prestations d'administrateur pour la période allant du 1er semestre 1999 au 1er semestre 2000.
4.
Mal fondé, le présent recours doit être rejeté. Succombant, la recourante, dont l'intérêt pécuniaire est en jeu, doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 2, 153 et 153a OJ). Il n'est pas alloué de dépens.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours de droit administratif est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 1'500 fr. est mis à la charge de l'Adminis- tration fédérale des contributions.
3.
Il n'est pas alloué de dépens.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux parties et à la Commis- sion fédérale de recours en matière de

contributions.
Lausanne, le 2 juin 2003
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: