Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.561/2002 /dxc

Arrêt du 11 juillet 2003
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président,
Yersin et Merkli.
Greffier: M. Vianin.

Parties
R._____ SA, Fiduciaire,
recourante,
représentée par Me Yanis Callandret, avocat, Bassin 6,
case postale 3112, 2001 Neuchâtel 1,

contre

Administration fédérale des contributions,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
Commission fédérale de recours en matière de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
taxe sur la valeur ajoutée; créance d'honoraires;
principe de la bonne foi,

recours de droit administratif contre la décision de la
Commission fédérale de recours en matière de contributions du 15 octobre 2002.

Faits:
A.
R._____ SA, société anonyme de siège à A._____, est immatriculée dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) depuis le 1er janvier 1995. Il s'agit d'une fiduciaire active dans le domaine des services aux entreprises.

Le 2 septembre 1998, R._____ SA, agissant comme mandataire de E._____ SA, société anonyme sise à P._____, a contesté une reprise fiscale (décompte complémentaire) effectuée aux dépens de sa cliente par l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale). En outre, elle a conclu à ce qu'une indemnité de 15'000 fr. lui soit allouée à titre de dépens.

Après avoir effectué un contrôle fiscal, l'Administration fédérale a émis un avis de crédit annulant le décompte complémentaire précité; elle a toutefois établi un nouveau décompte complémentaire, pour un montant moindre.

Par courrier du 9 novembre 1999, R._____ SA a informé l'Administration fédérale qu'elle compensait les dépens en l'affaire E._____ SA avec les montants de TVA qu'elle devait elle-même sur la base des décomptes des deuxième et troisième trimestres 1999. L'Administration fédérale, division de révision, section de révision, a rejeté ce procédé (lettre du 25.11.1999).

Dans un relevé de compte du 22 décembre 1999, en contradiction avec le refus de la section de révision, la section de recouvrement a informé R._____ SA avoir porté en compte en sa faveur un montant de 16'092 fr. 80 pris sur le compte excédentaire de E._____ SA pour la période fiscale du 1er trimestre 1999. De même, une somme de 32 fr. 20 figurant au crédit de cette dernière société a été versée à R._____ SA.

Par la suite, l'Administration fédérale a informé R._____ SA que le montant de 16'125 francs avait été crédité en retour sur le compte de la société E._____ SA, celle-ci n'ayant en réalité pas consenti à ce que cette somme lui soit transférée.
B.
Par décisions des 13 juillet et 5 septembre 2000, l'Administration fédérale a fixé le solde de la TVA due par R._____ SA pour les périodes fiscales des deuxième et troisième trimestres 1999, sans tenir compte du montant que l'assujettie avait opposé en compensation. R._____ SA a formé une réclamation à l'encontre de ces deux décisions, en concluant principalement à ce que le montant de 16'125 francs soit admis en compensation.

Après avoir joint les causes, l'Administration fédérale, par décision du 26 mars 2001, a rejeté les réclamations. R._____ SA a alors interjeté recours devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours).

Par décision du 15 octobre 2002, la Commission de recours a rejeté le recours. A l'appui de sa décision, elle a exposé que la recourante n'avait pas droit à des dépens, qu'à supposer même que tel fût le cas, elle n'aurait pu les compenser avec ses dettes fiscales et que, pour le surplus, le droit à la protection de la bonne foi n'avait pas été violé.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, R._____ SA demande au Tribunal fédéral, sous suite de dépens, d'annuler la décision attaquée. Elle invoque le droit à la protection de la bonne foi ainsi que l'art. 64 PA. Elle requiert en outre l'édition du dossier TVA de la société E._____ SA et dépose une copie de l'avis du sursis concordataire de cette dernière.

La Commission de recours a renoncé à déposer des observations. L'Administration fédérale conclut au rejet du recours avec suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Dirigé contre une décision au sens de l'art. 5 PA qui a été prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et qui est fondée sur le droit public fédéral, le présent recours est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière de l'art. 54 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures).
1.2 La recourante demande au Tribunal fédéral l'édition du dossier TVA de la société E._____ SA. La Cour de céans s'estime toutefois suffisamment renseignée au sens de l'art. 95 al. 1 OJ, si bien qu'il sied d'écarter cette requête.
1.3 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 vérifie d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 128 II 56 consid. 2b p. 60; 126 V 252 consid. 1a p. 254; 125 II 508 consid. 3a p. 509). Il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 127 II 264 consid. 1b p. 268 et la jurisprudence citée).

En revanche, lorsque, comme en l'espèce, le recours est dirigé contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits qui y sont constatés, 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). La possibilité de faire valoir des faits nouveaux ou de nouveaux moyens de preuve est dès lors très restreinte (sur les conditions y relatives, cf. ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150; 128 III 454 consid. 1 p. 457; 125 II 217 consid. 3a p. 221; 121 II 97 consid. 1c p. 99-100). De surcroît, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité

de la décision attaquée (art. 104 lettre c ch. 3 OJ; ATF 125 II 326 consid. 3 p. 330). Par ailleurs, il examine librement l'interprétation des dispositions de l'ordonnance régissant la TVA par les autorités inférieures et la conformité de cette interprétation aux normes constitutionnelles (ATF 125 II 326 consid. 3b p. 331-332).
2.
2.1 La recourante fait grief à l'Administration fédérale d'avoir violé le droit fédéral en se fondant sur l'art. 56 al. 5 OTVA pour refuser de lui allouer des dépens. Selon elle, en effet, cette disposition est illicite, car elle déroge à l'art. 64 PA sans motifs sérieux et objectifs et, partant, de manière incompatible avec la norme de délégation de l'art. 8 al. 1 Disp. trans. aCst. La recourante en déduit que l'art. 64 PA est applicable, avec pour conséquence qu'elle a droit à des dépens.
2.2 Contrairement à l'avis de la recourante, l'art. 56 al. 5 OTVA - qui constitue une lex specialis applicable à la procédure en matière de taxe sur la valeur ajoutée - ne contrevient nullement à l'art. 64 PA. En effet, cette dernière disposition fait partie du chapitre III de la loi fédérale sur la procédure administrative, intitulé « La procédure de recours en général ». La loi distinguant clairement entre l'opposition et le recours (cf. art. 46 lettre b PA), ce chapitre ne vise pas la procédure d'opposition ou de réclamation. L'art. 64 PA (dont on relèvera d'ailleurs la formulation potestative: « peut allouer ») et l'art. 56 al. 5 OTVA règlent donc deux procédures bien distinctes, de sorte qu'il ne saurait y avoir contradiction entre eux. L'art. 56 al. 5 OTVA ne contrevient pas non plus à l'art. 8 al. 2 Disp. trans. aCst., lequel pose les principes régissant la taxe sur la valeur ajoutée sans toutefois rien prévoir en matière de dépens. La règle de l'art. 56 al. 5 OTVA n'est donc ni inconstitutionnelle, ni illégale. Elle a du reste été reprise dans son principe à l'art. 68 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20; en vigueur depuis le 1er janvier 2001) s'agissant de la « procédure de taxation ou de réclamation ».

Le grief de la recourante est donc mal fondé et doit être écarté.
2.3 Au demeurant, le refus d'allouer des dépens à la recourante est encore justifié pour d'autres motifs.

D'abord, les dépens que la recourante fait valoir en compensation se rapportent à son intervention en tant que mandataire de E._____ SA dans la procédure de taxation de cette dernière. Plus précisément, ce sont ceux qui ont été requis dans l'acte du 2 septembre 1998 intitulé - improprement - « recours », par lequel elle a contesté le décompte complémentaire du 4 août 1998. Or, il ressort du dossier qu'à la suite d'un contrôle fiscal, l'Administration fédérale a annulé ce décompte en émettant un avis de crédit du même montant. Pour cette phase de la procédure, où une décision formelle n'a pas même été rendue (un décompte complémentaire ne constitue pas une telle décision: Archives 35 p. 480 consid. 2 p. 483), la recourante ne saurait donc réclamer des dépens, indépendamment de la question de savoir si et dans quelle mesure elle a obtenu gain de cause.

A cela s'ajoute que les dépens sont dus à la partie elle-même et non à son mandataire (voir le texte des art. 56 al. 5 OTVA et 64 PA). Le représentant ne peut donc exiger des dépens pour son propre compte qu'à condition de s'être fait céder la créance par le mandant. En l'occurrence, une telle cession n'est pas établie; elle est même contredite par le fait que E._____ SA s'est opposée à ce que son compte soit débité au profit de la recourante.

Enfin, à supposer que la recourante ait eu droit elle-même aux dépens, elle n'aurait pu les compenser avec ses propres dettes fiscales en vertu de l'art. 125 ch. 3 CO: cette disposition subordonne l'extinction par compensation des créances de droit public en faveur de l'Etat ou des communes au consentement du créancier; en l'espèce, ce consentement fait défaut.
3.
3.1 La recourante se plaint ensuite d'une violation du principe de la bonne foi. Elle se prévaut du relevé de compte du 22 décembre 1999 ainsi que d'un autre document semblable, du 11 janvier 2000, d'où il ressort que 16'092 fr. 80 ont été crédités sur son compte, montant pris sur l'impôt préalable qui devait être remboursé à la société E._____ SA pour la période fiscale du premier trimestre 1999. Le relevé faisait état d'un solde débiteur de 6'866 fr. 70, somme que la recourante a acquittée. Celle-ci relève également que, le 29 décembre 1999, l'Administration fédérale lui a versé 32 fr. 20, montant représentant l'intérêt rémunératoire sur l'impôt préalable à rembourser à la société E._____ SA pour la période fiscale du deuxième trimestre 1999. Elle relève ainsi qu'elle ne s'est pas fiée à un seul et unique relevé de compte, comme l'autorité intimée l'a admis à

tort. De manière plus générale, elle soutient que les conditions dont la jurisprudence fait dépendre la protection de la bonne foi sont réalisées. Elle fait valoir en particulier qu'elle ne pouvait ni ne devait reconnaître d'emblée les irrégularités commises par l'Administration fédérale. De plus, elle aurait été amenée à prendre des mesures sur lesquelles elle ne
pourrait revenir sans subir de préjudice: les dépens ont été comptabilisés dans les comptes de l'exercice 1999 qui ont été approuvés lors de l'assemblée générale; les dépens ont aussi été déduits de la facture d'honoraires adressée à E._____ SA et ne peuvent plus être recouvrés, car cette société est entre-temps tombée en faillite.
3.2 Le droit constitutionnel du citoyen à être traité par les organes de l'Etat conformément aux règles de la bonne foi est expressément consacré à l'art. 9 Cst. (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4e éd., Zurich 2002, n°624). Il protège la confiance légitime que le citoyen a placée dans les assurances reçues de l'autorité ou dans tout autre comportement adopté par celle-ci et suscitant une expectative déterminée (ATF 126 II 377 consid. 3a p. 387; 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123; cf. aussi ATF 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125). Ainsi, l'art. 9 Cst. confère d'abord au citoyen le droit d'exiger de l'autorité qu'elle se conforme aux assurances (promesses, renseignements, communications, recommandations ou autres déclarations) reçues, si les conditions cumulatives suivantes sont réunies (ATF 121 II 473 consid. 2c; 118 Ia 245 consid. 4b et les arrêts cités):
a) l'autorité est intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées;
b) l'autorité a agi ou est censée avoir agi dans les limites de sa compétence;
c) l'administré a eu de sérieuses raisons de croire à la validité de l'acte suivant lequel il a réglé sa conduite;
d) l'administré s'est fondé sur l'acte en question pour prendre des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir un préjudice;
e) la loi n'a pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée.
Cela étant, le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité; le principe de la bonne foi n'a dès lors qu'une influence limitée, surtout s'il entre en conflit avec celui de la légalité. Ainsi, le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (arrêt 2A.92/1999 du 18 janvier 2000, consid. 4a, publié in Pra 2001 no 7 p. 42, et la jurisprudence citée).
3.3 En l'espèce, dans son courrier du 25 novembre 1999, l'Administration fédérale a relevé l'obligation du contribuable et des tiers de fournir gratuitement toutes les informations utiles à la taxation et a ainsi dénié au moins implicitement le droit à des dépens. Au vu de cette écriture, il est douteux que la condition d'avoir eu de sérieuses raisons de croire à la validité de l'acte considéré soit remplie. Ce courrier se trouve en effet en contradiction avec les relevés de comptes du 22 décembre 1999 et du 11 janvier 2000, lesquels n'avaient pas la valeur de décisions formelles et ainsi ne l'emportaient pas par nature sur l'écriture du 25 novembre 1999. Il semble par conséquent que la recourante aurait dû s'efforcer de tirer la situation au clair en prenant contact avec l'Administration fédérale. La question peut toutefois demeurer ouverte, dès lors qu'une autre condition du droit à la protection de la bonne foi fait défaut.

En effet, on ne saurait dire que la recourante a pris sur la foi des relevés de comptes dont elle se prévaut des dispositions qu'elle ne saurait modifier sans subir de préjudice. En particulier, le fait que le montant de 16'125 francs a été comptabilisé à tort comme recette dans les comptes - au demeurant dûment approuvés par l'assemblée générale - de l'exercice 1999 ne constitue pas un tel préjudice; l'erreur peut être corrigée en extournant l'écriture en question dans les comptes de l'exercice suivant. Quant au fait que les honoraires ne pourraient être recouvrés auprès de E._____ SA, il est imputable à la faillite de cette société, et non à l'erreur affectant les relevés de comptes, avec laquelle il n'existe pas de relation de causalité. A cet égard, il convient d'ailleurs de relever que E._____ SA a fait l'objet d'un jugement lui accordant le sursis concordataire en date du 30 avril 2001, avant que sa faillite ne soit prononcée le 10 juin 2002 (décision confirmée par arrêt du Tribunal cantonal du 12 juillet 2002). Or, la recourante a été informée de l'erreur commise dans les relevés de comptes précités par courrier du 6 mars 2000. Depuis lors, il s'est donc écoulé plus d'une année jusqu'au prononcé du sursis
concordataire et la recourante ne peut s'en prendre qu'à elle-même et à sa méconnaissance des principes juridiques si elle n'a pas procédé au recouvrement de sa créance d'honoraires dans l'intervalle.

Ainsi, le recours doit être rejeté sur ce point également.
4.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 11 juillet 2003
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse:
Le président: Le greffier: