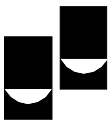
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-1522/2006
{T 0/2}

Arrêt du 16 juillet 2009

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Thomas Stadelmann, juges,
Chantal Schiesser-Degottex, greffière.

Parties

X._____,
recourant,

contre

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

Objet

TVA; intérêts rémunératoires; art. 48 al. 4 LTVA; abus de droit; fardeau de la preuve.

Faits :

A.
X._____, avocat de profession, est immatriculé depuis le 1er janvier 1999 au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Le 1er février 1999, X._____ (ci-après: l'assujetti) fut nommé administrateur spécial de la faillite Y._____, en remplacement de l'Office des faillites de C._____.

B.
Par lettre du 21 mai 2002, l'assujetti demanda à l'AFC de lui rembourser une somme de TVA indûment payée de Fr. 27'415.12, plus intérêt moratoire dès le 1er septembre 2000. Il faisait valoir qu'il avait facturé à la masse en faillite Y._____ des montants à titre de TVA pour les prestations fournies en qualité d'administrateur spécial, alors qu'une telle activité relevait du droit public et n'était de ce fait pas imposable.

C.
Par lettres des 20 juin et 3 septembre 2002, l'AFC pria l'assujetti de lui faire parvenir la note de crédit adressée à la masse en faillite relative à la TVA facturée à tort durant les périodes fiscales allant du 1er semestre 1999 au 1er semestre 2000. Celui-ci ne s'exécuta pas immédiatement et demanda à l'AFC, par courriers des 23 et 29 octobre 2002, pourquoi elle exigeait la production d'une telle note de crédit.

D.
Par courrier du 15 mai 2003, l'assujetti transmit à l'AFC la note de crédit requise. A la demande de l'AFC, il fournit encore, le 9 juillet 2003, des informations complémentaires.

E.
Sur la base de ces éléments, l'AFC leva l'imposition des prestations d'administrateur spécial de la faillite Y._____ et fit parvenir à l'assujetti l'avis de crédit du 5 août 2003 portant sur le montant de Fr. 23'185.-.

F.
Par lettre du 8 septembre 2003, l'AFC indiqua à l'assujetti de quelle

manière elle avait procédé au calcul de l'intérêt rémunératoire sur le montant résultant de l'avis de crédit précité, portant le total de l'intérêt à Fr. 84.-. Contre cette lettre, l'assujetti déposa un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours). S'estimant incompétente, cette dernière transmit le dossier à l'AFC pour qu'elle statue.

G.
Par décision du 19 janvier 2004, l'AFC confirma que l'intérêt rémunératoire auquel avait droit l'assujetti sur la somme de TVA remboursée de Fr. 23'185.- s'élevait à Fr. 84.-. Contre cette décision, l'assujetti forma une réclamation, concluant à ce qu'il soit dit et constaté qu'il avait droit à un intérêt rémunératoire de 5 % sur le montant de Fr. 23'185.-, dès le 60e jour suivant sa demande de remboursement datant du 21 mai 2002.

H.
Le 8 novembre 2005, l'AFC, statuant sans frais ni dépens, rejeta la réclamation et décida que le réclamant avait droit à un intérêt rémunératoire de Fr. 84.- sur la somme de TVA de Fr. 23'185.- qui lui avait été remboursée, tout en réservant un redressement fiscal résultant d'un contrôle ultérieur.

I.
Le 9 décembre 2005, l'assujetti (ci-après: le recourant) a interjeté un recours à l'encontre de la décision sur réclamation de l'AFC du 8 novembre 2005 auprès de la Commission de recours. Il conclut à l'annulation de l'acte attaqué et à ce qu'il soit dit et constaté que l'intérêt rémunératoire auquel il peut prétendre sur la somme de TVA à lui rembourser de Fr. 23'185.- doit être calculé dès le 60e jour suivant sa requête de remboursement du 21 mai 2002. En outre, il demande à ce qu'il soit statué sans frais, avec suite de dépens réduits destinés à couvrir ses frais administratifs.

J.
L'AFC, dans sa réponse du 6 mars 2006, propose le rejet du recours, avec suite de frais à la charge du recourant.

K.
La Commission de recours ayant été dissoute le 31 décembre 2006, l'affaire a été transmise au Tribunal administratif fédéral et les parties

ont été informées de la composition du collège appelé à statuer début 2007.

L.
En date du 19 mars 2009, le Tribunal administratif fédéral a ordonné un nouvel échange d'écritures à propos de l'éventuelle portée des récents arrêts du Tribunal fédéral (2C_191/2007 du 11 octobre 2007 et 2C_410/2008 – 2C_411/2008 des 28 octobre 2008), notamment en relation avec le nouvel art. 19f al. 3 let. a OLTVA, introduit par le ch. 24 de l'annexe 4 de l'Ordonnance sur les douanes en vigueur depuis le 1er mai 2007. Par détermination du 15 avril 2009, l'AFC a communiqué qu'elle maintenait entièrement les considérants de sa décision sur réclamation et réitérait les conclusions formulées dans le cadre de sa réponse du 6 mars 2006. Egalement invité à déposer ses propres observations par ordonnance du 21 avril 2009, le recourant n'y a pas donné suite.

Les autres faits seront repris, en tant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Le Tribunal administratif fédéral considère :

1.

1.1 L'art. 53 al. 2 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) prévoit que les recours qui sont pendants notamment devant les commissions fédérales de recours à son entrée en vigueur sont traités par le Tribunal administratif fédéral dans la mesure où celui-ci est compétent. Ils sont jugés sur la base du nouveau droit de procédure, en l'occurrence sur la base de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), à moins que la LTAF n'en dispose autrement (art. 37 al. 2 LTAF; art. 2 al. 4 PA).

1.2 En l'occurrence, l'acte attaqué du 8 novembre 2005 est une décision au sens de l'art. 5 PA rendue par l'AFC, à savoir une autorité fédérale visée par l'art. 33 LTAF. En outre, elle n'entre pas dans les exceptions énumérées à l'art. 32 LTAF, de sorte que le Tribunal administratif fédéral est compétent pour connaître de la présente cause.

1.3 Déposé en temps utile (art. 50 PA), le présent recours répond aux exigences posées à l'art. 52 PA. Il est par conséquent recevable et il convient donc d'entrer en matière.

1.4 En outre, il convient de rappeler que selon l'art. 11b al. 1 PA, les parties qui déposent des conclusions dans une procédure sont tenues de communiquer à l'autorité l'adresse de leur domicile ou de leur siège. Selon la jurisprudence, une partie doit en effet faire en sorte, pendant le cours d'une procédure durant laquelle elle doit compter avec la notification d'actes officiels, que l'autorité puisse lui notifier des communications (ATF 130 III 396 consid. 1.2.3, 123 III 492 consid. 1, 119 V 89 consid. 4b/aa, 115 Ia 12 consid. 3a, 113 Ib 297 consid. 2a, 107 V 187 consid. 2). Cela vaut en cas d'absence de l'adresse donnée ou en cas de changement de celle-ci. Le destinataire doit ainsi s'assurer que les communications lui soient retransmises, respectivement – en cas de déménagement – que l'autorité ait connaissance de la nouvelle adresse. S'il n'entreprend rien, la notification faite au lieu valable jusqu'alors est considérée comme correcte (ATF 123 III 492 consid. 1, 116 Ia 90 consid. 2; VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in: Waldmann/Weissenberger, Praxiskommentar VwVG, Zurich 2009, note marg. 15 ad art. 11b). En l'occurrence, l'ordonnance du 21 avril 2009, invitant le recourant à rendre ses propres déterminations dans le cadre du nouvel échange d'écritures et retournée au Tribunal par la poste, reste valablement notifiée.

2.

2.1 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, 5e éd., Zurich/Bâle/Genève 2006, n. marg. 1758 ss).

2.2 L'autorité intimée a reconnu que les prestations fournies par le recourant, à partir du 1er février 1999, en sa qualité d'administrateur

spécial de la faillite Y._____, n'étaient pas soumises à la TVA. Le recourant pouvait donc prétendre au remboursement ultérieur de la TVA versée en relation avec ces prestations. Le litige ne concerne pas le montant remboursé à ce titre, mais porte uniquement sur la question de l'intérêt rémunératoire.

3.

3.1 La loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Dès lors que le point de départ de l'intérêt rémunératoire, qui constitue l'objet du présent litige est postérieur au 1er janvier 2001, il convient de statuer sous l'angle de la LTVA (cf. art. 91 al. 1 LTVA a contrario).

3.2

3.2.1 Aux termes de l'art. 48 al. 1 LTVA, si l'impôt préalable déductible excède l'impôt dû, l'excédent est remboursé à l'assujetti. Selon l'al. 2 de cette disposition, cet excédent peut toutefois être compensé par les dettes fiscales résultant d'importations, même si ces dettes ne sont pas encore exigibles. Il peut en outre être affecté à la rectification de l'auto-taxation ou à la garantie des créances visées à l'art. 71 al. 1 LTVA (art. 48 al. 3 LTVA). Par contre, la LTVA ne contient pas de disposition concernant le remboursement de l'impôt indûment payé (NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT [éditeurs], TVA annotée, Zurich 2005, ad art. 48). Une telle prescription figurant dans une loi fiscale est toutefois inutile, dès lors que l'obligation générale de restituer l'enrichissement illégitime figurant à l'art. 62 du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) vaut en principe également en droit public (arrêt du Tribunal fédéral 2A-320/2002 du 2 juin 2003, consid. 3.2 avec renvois; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1391/2006 du 16 janvier 2008, consid. 2.2.; THOMAS P. WENK, MWST Com., Bâle 2000, ad art. 48 LTVA N. 1, voir aussi DIETER METZGER, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, n. marg. 889ss).

3.2.2 Cela dit, il y a lieu de tenir compte de la récente et imposante jurisprudence du Tribunal fédéral concernant la répétition de l'indu en matière de TVA. Selon la Haute Cour, l'assujetti est 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, consid. 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). Sont donc seuls 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; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1436/2006 du 18 août 2008, consid. 2.2.2.), celles où les conditions d'une application du principe de la bonne foi apparaissent clairement réunies (voir, entre autres, l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_382/2007 du 23 novembre 2007, consid. 3), ou encore bien sûr, 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.

4.1 En revanche, le devoir pour l'autorité de verser un intérêt rémunératoire sur l'impôt payé à tort est régi par l'art. 48 al. 4 LTVA (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1468/2006 du 27 juin 2007 consid. 2.3; THOMAS P. WENK, op. cit., ad art. 48 N. 4). Selon cette disposition, si l'excédent de l'impôt préalable ou un autre solde en faveur de l'assujetti est remboursé au-delà du 60e jour qui suit celui où le décompte ou la demande écrite de remboursement du solde sont parvenus à l'AFC, un intérêt rémunératoire au taux en vigueur pour l'intérêt moratoire sera crédité pour la période allant du 61e jour à celui du remboursement. Au surplus, l'art. 48 al. 4 in fine LTVA dispose clairement qu'un intérêt rémunératoire sera également accordé à l'assujetti si celui-ci se voit rembourser des montants qui lui ont été réclamés à tort. L'intérêt moratoire a été fixé, par le Département fédéral des finances (ci-après: DFF), sur la base de l'art. 90 al. 3 let. b LTVA, à 5 % l'an (cf. art. 1 al. 3 de l'ordonnance du DFF sur les intérêts du 20 juin 2000, RS 641.201.49).

4.2 Conformément à la loi, le système actuel est donc conçu de la manière suivante : la créance en remboursement naît au moment de la demande de remboursement et la créance en intérêts rémunératoires prend naissance au 61ème jour qui suit cette naissance. Il peut certes arriver que l'AFC conteste la réalisation des conditions de la demande et exige divers documents ou procède à certaines investigations. Ce laps de temps de contrôle ne saurait, dans le système actuel, modifier le moment de la naissance de la créance en remboursement, qui est le moment de la demande, ni le moment du départ des intérêts rémunératoires. La naissance du droit au remboursement naît donc toujours ex tunc, soit au moment de la demande de remboursement, pour autant bien sûr qu'une somme d'impôt ait été versée, qu'un solde soit envisageable et que les autres conditions soient réunies. S'il peut se produire des excès ou des anomalies du système, seule l'institution de l'abus de droit peut être revendiquée par l'AFC, réglementation qui apparaît suffisante dans le système actuel, où le droit à déduction de l'impôt préalable est d'une importance capitale pour la réalisation du principe de la neutralité de la TVA.

5.

5.1 D'une manière générale, la TVA est soumise au principe de l'auto-taxation. C'est à l'assujetti de s'annoncer spontanément auprès de l'AFC et de déclarer l'impôt et l'impôt préalable (art. 46 et 56 LTVA). Les obligations qui incombent au contribuable sont de la sorte considérablement accrues et l'administration n'intervient dans la procédure d'établissement de la dette fiscale que lorsque celui-ci ne se conforme pas à ses obligations (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, Manuel du nouvel impôt sur la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 271). L'AFC joue avant tout un rôle de contrôleur (JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 168). Pour permettre le contrôle, l'assujetti a certaines obligations. Il doit renseigner l'AFC, en faisant preuve de diligence, sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour la constatation de l'assujettissement ou pour le calcul de l'impôt (art. 57 LTVA).

5.2 Par ailleurs, il y a abus de droit lorsque l'exercice d'un droit subjectif apparaît, dans un cas concret, manifestement contraire au droit ou lorsqu'une institution juridique est utilisée manifestement à

l'encontre de la finalité pour laquelle elle a été créée (MOOR, op. cit., vol. I, Berne 1994, p. 434 s.). Il est en effet des comportements qui ne méritent pas la protection du droit. Il en va ainsi lorsqu'un administré commet un abus de droit, c'est-à-dire lorsqu'il détourne une institution juridique de son but, au profit d'intérêts qu'elle n'est pas destinée à protéger (cf. ATF 119 Ia 227, 110 Ib 336 consid. 3a; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 69.16 consid. 2a et 2b/bb; RENÉ A. RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Bâle et Francfort 1990, N° 77, p. 246 ss). Par ailleurs, il faut rappeler que lorsque l'attitude contradictoire de l'assujetti est patente, elle constitue un abus de droit, un *venire contra factum proprium* (au sens de l'ATF 123 III 228 consid. 4c et 4d; voir aussi la décision de la Commission de recours CRC 1999-155 du 13 juillet 2001 consid. 6e, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.405/2001 du 19 avril 2002; voir également l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1520/2006 du 29 août 2007 consid. 3.2).

5.3 Dans ce contexte, si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Il revient à l'administration fiscale d'apporter la preuve que le contribuable commet un abus de droit, puisqu'il appartient au fisc de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale.

A défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire en effet de l'art. 8 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1739/2006 du 27 septembre 2007 consid. 6.3.1 et A-6066/2007 du 12 février 2008 consid. 1.1.2; voir la décision de la Commission de recours CRC 2004-220 du 7 avril 2006 consid. 2b). Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (MOOR, op. cit., p. 263; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n. marg. 2021 p. 419). Il appartient ainsi à l'administration fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou

éteignent son obligation fiscale (arrêt du Tribunal fédéral 2A.507/2002 du 31 mars 2004 consid. 3.3 et les références citées).

6.
En l'espèce, le recourant réclame un intérêt rémunératoire de 5 % sur le montant de la TVA de Fr. 23'185.- indûment payée, à partir du 60e jour suivant sa demande de remboursement du 21 mai 2002.

Pour sa part, l'AFC considère que le dies a quo de l'intérêt rémunératoire ne commence à courir que 60 jours après le moment où le recourant a remis la note de crédit adressée à la masse en faillite. Comme, malgré plusieurs rappels – deux lettres et des entretiens téléphoniques –, celui-ci n'a fourni ledit document qu'en date du 16 mai 2003, l'autorité fiscale estime que l'intérêt rémunératoire ne court qu'à partir du 17 juillet 2003. Selon elle, allouer l'intérêt rémunératoire à partir du 60e jour suivant la demande reviendrait à accorder une faveur indue à l'assujetti, dans la mesure où sa créance d'intérêt s'accroîtrait du seul fait qu'il retarde sans raison la production d'un justificatif requis par l'autorité fiscale. Celle-ci soutient que cette façon de procéder ouvrirait la porte à des abus, le taux de 5 % étant bien supérieur aux taux appliqués par les établissements bancaires en Suisse.

6.1 Au préalable, et en application du principe inquisitoire, il y a lieu de se demander si l'AFC n'aurait pas dû refuser le remboursement de la créance en capital de Fr. 23'185.-. Au vu de la jurisprudence assez rigide et constante citée ci-dessus (consid. 3.2.2), on ne saisit pas, à première vue, la décision de l'AFC de rembourser une TVA pour une opération non imposable, que l'assujetti a cependant facturée. A aucun moment, en effet, le dossier ni les écritures ultérieures ne débattent de la question d'une présence ou non d'une réserve au paiement de la part de l'assujetti. Cela dit, le Tribunal de céans renonce à examiner cette question plus avant. D'une part, en effet, la jurisprudence claire a été inaugurée par deux arrêts de juin 2003 (arrêt du Tribunal fédéral 2A.320/2002 du 2 juin 2003), soit avant même que l'AFC ne procède au dit remboursement, de sorte que cette dernière en a eu connaissance avant tout remboursement. De même, lors de sa première décision -au sens formel-, elle n'a pas estimé qu'il apparaissait opportun de revenir sur la pertinence de son remboursement. Enfin, il sied d'observer que dans sa décision sur réclamation du 8 novembre 2005 (p. 2, let. E.), l'AFC signale

expressément que des factures litigieuses ont été corrigées. Aucun indice figurant au dossier ne laisse croire que les corrections en cause auraient pu être faites en violation de la pratique administrative. Un examen prima facie donne donc à penser que le recourant a respecté les règles et la jurisprudence concernant la correction de la facture. De même, rien ne permet de supposer que l'AFC lui aurait concédé un traitement de faveur ne respectant pas le principe de l'égalité de traitement. La créance en capital a donc été correctement remboursée et la question du remboursement de la créance en capital échappe justement à l'objet du litige.

6.2 Il convient donc de se demander si, en application de l'art. 48 al. 4 LTVA, l'autorité inférieure était en droit de fixer la date du versement de l'intérêt rémunératoire seulement au moment (ultérieur) de la remise de la note de crédit adressée à la masse en faillite et non pas, comme le prescrit la lettre de la loi, dès le 61ème jour après le moment de la demande de remboursement.

6.2.1 La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. D'après la jurisprudence constante, il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi (ATF 133 III 175 consid. 3.3.1, 133 IV 288 consid. 2.2, 133 V 57 consid. 6.1 et les arrêts cités).

6.2.2 L'art. 48 al. 4 LTVA a repris en substance la règle existant déjà à l'art. 39 al. 4 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) (voir la décision de la Commission de recours CRC 1998-116 du 15 mars 1999 consid. 5b, publiée in JAAC 63.94; SCHALLER/SUDAN/SCHEUNER/HUGUENOT, op. cit., N. 3 ad art. 48 LTVA). Or, aucun élément ne permet de douter que le texte fixant le dies a quo de l'intérêt rémunératoire à partir du 61e jour suivant le décompte ou la demande écrite de remboursement ne serait pas conforme à la volonté du législateur. L'intérêt rémunératoire s'apparente à l'intérêt moratoire qui est un montant calculé forfaitairement ayant pour but de compenser la perte découlant de l'avantage lié à la jouissance d'une somme d'argent (ALEXANDRE SADIK/OLIVIER COMMENT, Les intérêts moratoires et rémunératoires en matière de TVA in: L'expert comptable suisse [EC]

2007 n° 9 p. 689; LUC THÉVENOZ, Code des obligations I, Commentaire romand, Bâle 2003, art. 104 CO N. 1 s.; pour la notion d'intérêt moratoire, voir l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.330/2002 du 1er avril 2004 consid. 6.3). On peut admettre, en matière fiscale, que cet intérêt ne soit pas dû dès la remise du décompte ou de la réclamation écrite de la part de l'assujetti et qu'un délai soit prévu, tel le délai de 60 jours de l'art. 48 al. 4 LTVA, afin de permettre à l'autorité fiscale de prendre les mesures pour rembourser le montant perçu à tort, sans devoir immédiatement inclure l'intérêt rémunératoire. On ne voit en revanche pas que le texte de l'art. 48 al. 4 LTVA autorise l'autorité fiscale à soumettre le versement de l'intérêt rémunératoire à la remise d'autres documents par l'assujetti, sous réserve d'un abus de droit (cf. infra consid. 5.2).

Du reste, le paiement d'un intérêt rémunératoire par l'administration dès le 61e jour suivant le décompte ou la réclamation écrite prévue à l'art. 48 al. 4 LTVA est à mettre en parallèle avec l'art. 47 al. 2 LTVA. Cette disposition prévoit également le versement d'un intérêt moratoire dans le même délai et sans sommation, mais de la part de l'assujetti, si, dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période de décompte, ce dernier n'a pas versé l'impôt dû. Le taux est le même que celui prévu à l'art. 48 al. 4 LTVA (SCHALLER/SUDAN/SCHEUNER/HUGUENOT, op. cit., N. 2 ad art. 47 LTVA). Le critère pour le paiement de l'intérêt moratoire respectivement rémunératoire est, dans ces deux hypothèses, le fait que, soit l'administration fiscale, soit le contribuable, dispose des sommes qu'il doit finalement verser à l'autre partie et jouit ainsi d'un avantage. Dans ces circonstances, il n'y a en principe pas de raison de s'écarter du texte clair de l'art. 48 al. 4 LTVA.

6.2.3 Il convient de clairement distinguer le paiement de l'intérêt rémunératoire, des conditions mises au remboursement de la TVA et des documents que peut exiger l'administration fiscale avant de procéder au remboursement (arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2002 du 2 juin 2003 consid. 3; voir SCHALLER/SUDAN/SCHEUNER/HUGUENOT, op. cit., ch. 1 ad art. 48 LTVA). Ainsi, l'autorité ne peut, sous prétexte que l'intéressé tarde à remettre les documents qui subordonnent son droit au remboursement de la TVA, s'écarter de l'art. 48 al. 4 LTVA et ne faire courir l'intérêt rémunératoire qu'au moment de la remise de ces documents. Certes, comme le relève l'AFC à juste titre, le ch. 808 des Instructions 2001 sur la TVA (n ° 610.525, AFC été 2000 [ci-après: Instructions 2001]) précise que la correction de la TVA indûment

facturée devra être faite par un avis de crédit conforme aux exigences formelles, l'avis de crédit faisant mention de la pièce justificative initiale. Il s'agit ici du remboursement de l'impôt. Cependant, rien n'indique que cette condition au remboursement de la TVA s'applique également à l'octroi de l'intérêt rémunératoire.

En résumé, on ne saurait opérer une confusion entre le moment où *la preuve* des conditions du remboursement est apportée et le moment de la *naissance* de la créance en remboursement. L'administration peut certes refuser le remboursement tant que les conditions ne sont pas réalisées, mais aussitôt que la preuve est fournie qu'elles l'étaient, la naissance de la créance s'opère ex tunc, dès la demande, *et avec elle, plus exactement dès le 61ème jour qui suit*, le cours des intérêts rémunératoires. C'est en tout cas ce que prévoit le système instauré par la loi et ce système apparaît parfaitement opérationnel. L'institution de l'abus de droit, ainsi que les règles du droit pénal en matière de TVA (art. 86 LTVA, notamment let. b et d) apparaissent suffisants pour assurer la pérennité du système et le fait que depuis l'entrée en vigueur de la LTVA, aucune cause n'ait été portée devant les instances judiciaires sur ce point précis témoignent de la viabilité de la réglementation.

6.3

6.3.1 Certes, il existe pour les opérations soumises à la TVA à l'importation, un nouvel art. 19f de l'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OLTVA, RS 641.201) – introduit par le ch. 24 de l'annexe 4 de l'ordonnance du 1er novembre 2006 sur les douanes (OD, RS 631.01) entrée en vigueur le 1er mai 2007 – en lien avec les art. 78 à 81 LTVA, reconnaissant la problématique en matière d'impôt à l'importation et faisant partir le délai lui-même des 60 jours depuis le moment où l'administration des douanes est *en possession de toutes les pièces nécessaires* à l'établissement des faits et à l'appréciation de la requête (art. 19f al. 3 let. a OLTVA). Néanmoins, une telle disposition ne saurait valoir sans autre pour la TVA due dans le cadre de l'art. 48 al. 4 LTVA.

6.3.2 En premier lieu, il convient de rappeler que l'objet de l'impôt en matière de TVA sur territoire suisse est différent de celui de la TVA à l'importation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_510/2007 du 15 avril 2008 consid. 2.1 et 2A.256/2004 du 8 janvier 2004 consid. 6.2.1; arrêts du

Tribunal administratif fédéral A-1515/2006 du 25 juin 2008 consid. 2.5.2 et A-4351/2008 du 13 janvier 2009 consid. 2.3; décision de la Commission de recours du CRC 1998-003 du 21 janvier 1999 consid. 3 et 5c, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.90/1999 du 26 février 2001 consid. 2c). D'autre part, la jurisprudence récente n'apporte rien à la thèse de l'AFC (voir les arrêts du Tribunal fédéral 2C_411/2008 et 2C_410/2008 du 28 octobre 2008, ainsi que 2C_191/2007 du 11 octobre 2007 consid. 3.4). Au contraire, de même qu'il n'y a pas lieu de voir un lien de connexité entre l'art. 90 al. 2 let. b LTVA et l'art. 48 al. 4 LTVA, le lien entre l'art. 48 al. 4 LTVA et la TVA à l'importation n'est également pas suffisant, au vu de la différence fondamentale sous l'angle de l'objet de l'impôt. La lecture de la loi conduit précisément à ne pas accorder une portée générale à une norme telle que l'art. 19f al. 3 OLTVA en matière de TVA à l'importation, qui n'a pas de lien étroit avec l'art. 48 al. 4 LTVA et dont la légalité n'est d'ailleurs pas véritablement prouvée. D'ailleurs, on relèvera pour finir que le nouveau droit en matière de TVA confirme la différence des systèmes de remboursement et d'intérêts moratoires et/ou rémunératoires, s'agissant de la TVA à l'importation et de la TVA indigène (cp. art. 60 al. 2 let. a et 94 al. 1 du Projet LTVA [P-LTVA] dans le Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in FF n° 34 du 26 août 2008 p. 6277ss, ainsi que les commentaires des art. 56 et 60 en p. 6380s. et 6382).

6.3.3 En second lieu, on ne saurait voir dans le cadre de l'art. 48 al. 4 LTVA une lacune pure, étant donné que le système est tout à fait viable, comme on l'a vu (cf. ci-dessus, consid. 6.2.3), tel qu'il est conçu actuellement. Le principe de la légalité et celui de la hiérarchie des normes s'opposent manifestement à l'application d'une disposition douanière de rang inférieur, qui ne saurait primer une règle de rang légal applicable à la TVA indigène. D'ailleurs, l'introduction de l'art. 19f OLTVA précité ne fait que prouver que la situation s'est avérée insatisfaisante, et pas davantage, pour la seule application de la TVA à l'importation. Si tel avait été le cas en matière de TVA indigène, il appartenait à l'AFC de prendre les dispositions nécessaires pour un changement de la loi. En l'état, il suffit donc de confirmer que l'AFC a le droit de refuser le remboursement tant que l'ayant droit n'a pas produit les pièces requises. Mais dès que tel est le cas, l'AFC doit observer strictement la lettre de l'art. 48 al. 4 LTVA quant à la date de remboursement, c'est-à-dire la demande en remboursement, et celle du départ des intérêts rémunératoires (soit dès le 61ème jour dès la

demande). En l'absence de lacune pure et au vu de l'art. 190 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), il s'agit d'appliquer la loi telle qu'elle existe, et non pas telle que l'administration souhaiterait la voir agencée, une telle modification étant la seule tâche du législateur, non du juge (arrêt du Tribunal fédéral 2A.372/2006 du 21 janvier 2008 in Archives 76 no 11/12, p. 800ss., consid. 4.3, 5.2 et 5.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1618/2006 du 27 août 2008, consid. 3.1). Sous réserve d'un abus de droit de l'assujetti, le recours doit donc être admis.

6.4 Les conclusions qui précèdent présupposent effectivement que le recourant n'ait pas commis un abus de droit, ce qui pourrait être le cas s'il fait délibérément traîner la procédure tendant au remboursement de la TVA dans le but de bénéficier de l'intérêt rémunératoire de 5 % sur les sommes qui lui sont dues.

6.4.1 En l'occurrence, le recourant a remis à l'AFC la note de crédit du 21 mai 2002 en date du 15 mai 2003, soit presque une année après son établissement. Malgré les sommations envoyées par l'AFC en date des 20 juin et 3 septembre 2002, le recourant explique avoir tardé pour la production de ce justificatif en raison de ses courriers (des 23 et 29 octobre 2002) demandant à l'AFC les raisons de l'obligation de produire une telle note de crédit. Par ailleurs, il allègue que l'AFC lui a fait, après avoir reçu la note de crédit en question, une nouvelle requête, car une pièce manquait à l'administration pour se prononcer valablement sur la demande de remboursement. Une lettre datée du 8 juillet 2003 et adressée à l'AFC est en effet annexée à son recours (annexe n° 6), lettre qui est d'ailleurs mentionnée par l'AFC dans l'avis de crédit du 5 août 2003 (annexe n° 7 de la réponse de l'AFC). Le recourant considère ainsi que même si la note de crédit avait été remise plus tôt, la décision sur la demande de remboursement n'aurait vraisemblablement pas été prise plus tôt, en raison du défaut de dite pièce. Il soutient que le retard était par conséquent dû à l'AFC.

Selon l'AFC, si des intérêts rémunératoires doivent être versés dès la demande du recourant, cela correspond à une faveur qui lui serait accordée car sa créance augmenterait du seul fait qu'il retarde sans raison la production d'un justificatif, à savoir la note de crédit. Sans constater expressément que le recourant aurait en l'occurrence commis un abus de droit, l'autorité fiscale estime qu'admettre une telle pratique reviendrait à ouvrir la porte à des abus de la part des

assujettis voulant bénéficier d'un taux préférentiel de 5%, soit bien supérieur au taux appliqué par les banques en Suisse.

6.4.2 Au vu du dossier, le Tribunal administratif fédéral considère que l'AFC n'apporte pas la preuve de l'abus de droit. Il est certes manifeste que le recourant, malgré les sommations de l'autorité fiscale, a quelque peu tardé pour produire la note de crédit, mais cela ne prouve pas encore qu'il ait commis un abus de droit. En d'autres termes, le retard du recourant n'est pas excessif en soi et le laps de temps qui s'est écoulé entre la demande de l'AFC et la remise de la note de crédit, à savoir presque un an, ne constitue pas un indice d'abus, ce d'autant plus que l'AFC a encore, après la remise de la note de crédit, requis de la part du recourant une pièce, afin de se prononcer sur la demande de remboursement.

Au surplus, il convient de rappeler qu'alors que l'intérêt moratoire est dû de suite, l'intérêt rémunératoire nécessite précisément un délai d'attente de 60 jours, celui-ci tenant déjà compte des éventuels (premiers) abus (voir consid. 6.2.2 ci-dessus). Dès lors que les conditions de l'abus de droit doivent être réalisées de manière patente, il faut observer que ce n'est de loin pas le cas en l'espèce.

Par conséquent, l'allégation de l'AFC considérant que le comportement du recourant, qui a retardé sans raison la production d'un justificatif requis par l'autorité fiscale, serait constitutif d'un abus de droit ne peut être retenue comme suffisamment prouvée.

7.

7.1 Eu égard aux considérations qui précèdent, le recours doit être admis. Il importe, au vu des circonstances, de renvoyer la cause à l'AFC, afin qu'elle procède à un nouveau calcul de l'intérêt rémunératoire, en tenant compte des considérants ci-dessus, et qu'elle rende une nouvelle décision.

7.2 Compte tenu de l'issue du litige, les frais de procédure, qui s'élèvent à Fr. 500.-, ne peuvent être mis à la charge du recourant. Par conséquent, l'avance de frais versée par le recourant lui sera remboursée d'office dès l'entrée en force du présent prononcé (art. 63 al. 2 et 3 PA).

7.3 En outre, aux termes de 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 (voir également l'art. 7 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). En l'occurrence, le recourant, lui-même représentant professionnel, n'a pas droit à une indemnité à titre de dépens, sa cause ne lui ayant manifestement pas occasionné des frais particuliers (art. 9 al. 2 FITAF; ATF 129 II 297 consid. 5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 4.77).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est admis et la cause est retournée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

2.
Il n'est pas perçu de frais de procédure et l'avance de frais versée de Fr. 500.- est remboursée au recourant dès l'entrée en force du présent prononcé.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (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 du recourant (voir art. 42 LTF).

Expédition :