Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 382/2007

Arrêt du 23 novembre 2007
IIe Cour de droit public

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

Parties
X._____,
recourant, représenté par Me Jacques Philippoz, avocat,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
intimée,
Tribunal administratif fédéral, Cour I, case postale, 3000 Berne 14.

Objet
Taxe sur la valeur ajoutée (1er trimestre 1997 - 4ème trimestre 2001); viticulture; taux de la dette fiscale nette; principe de la bonne foi,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 21 juin 2007.

Faits:
A.
X._____, a été inscrit au registre du commerce du Bas-Valais le 23 octobre 1987 comme titulaire de l'entreprise individuelle "A._____", exerçant l'activité de "propriétaire-encaveur" (but de l'entreprise). Il en a été radié le 29 novembre 2006, par suite de cessation de l'exploitation.

Le 23 novembre 1994, le prénommé a rempli le questionnaire pour l'assujettissement comme contribuable TVA. Sous la rubrique "Genre d'activité (prière d'indiquer brièvement les livraisons faites et les services fournis pour l'ensemble de l'activité, principale et accessoire, dans des succursales, etc.)", il a indiqué "vente de moût, de vin; de bouteilles de vin".

Le 29 décembre 1994, X._____ a rempli une formule en vue d'être autorisé à appliquer, à partir du 1er janvier 1995, le taux de dette fiscale nette, conformément à la brochure "Taux de dette fiscale nette" éditée par l'Administration fédérale des contributions. Il a décrit son activité de la même manière que dans le questionnaire pour l'assujettissement et indiqué que le taux de dette fiscale nette correspondant à celle-ci était de 2%.

X._____ a été immatriculé dans le registre des assujettis à la TVA depuis le 1er janvier 1995. Le 31 janvier 1995, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale ou l'intimée) l'a autorisé à appliquer le taux de dette fiscale nette sollicité.

Le 9 décembre 2000, le prénommé a rempli une nouvelle formule en vue d'être autorisé à appliquer le taux de dette fiscale nette. Il a mentionné comme activité "commerce de vins" et comme taux de dette fiscale nette

2,3%. L'autorisation lui a été accordée le 15 janvier 2001.

Le 4 mars et le 15 mai 2002, l'Administration fédérale a effectué auprès de l'entreprise de X._____ un contrôle fiscal portant sur les périodes allant du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2001 (du 1er trimestre 1997 au 4ème trimestre 2001). Il en est résulté une reprise d'impôt de 39'937 fr. pour les périodes fiscales durant lesquelles l'ordonnance fédérale du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures) était applicable (1er trimestre 1997 au 4ème trimestre 2000, décompte complémentaire no 157'495 du 15 mai 2002) et de 10'487 fr. pour les périodes écoulées sous l'empire de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, LTVA, entrée en vigueur le 1er janvier 2001; RS 641.20) (1er trimestre au 4ème trimestre 2001, décompte complémentaire no 157'496 du 15 mai 2002). Ces reprises étaient dues pour l'essentiel au fait que l'assujetti avait appliqué le taux de dette fiscale nette (2% puis 2,3%) correspondant au commerce de vins et spiritueux, alors que son activité était celle de vigneron-encaveur. Dès lors, il aurait dû appliquer les taux de 0,5% (jusqu'à fin 1998) puis 0,6% (du 1er janvier 1999 au 31 décembre 2000; à partir
du 1er janvier 2001, les livraisons de produits agricoles provenant de la propre exploitation n'étaient plus imposables) aux livraisons de moût non fermenté et de 4% (jusqu'à fin 1998) puis 4,6% (à partir du 1er janvier 1999) aux livraisons de vin et de moût fermenté.

X._____ a contesté ces reprises d'impôt et demandé le prononcé d'une décision.
B.
Le 22 avril 2004, l'Administration fédérale a confirmé les décomptes complémentaires précités, en rendant deux décisions, portant l'une sur les périodes fiscales durant lesquelles l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée était applicable et l'autre sur les périodes écoulées sous l'empire de la loi du même nom.

A l'encontre de ces prononcés, X._____ a formé deux réclamations qui ont été rejetées par décisions du 6 décembre 2004.

Le prénommé a déféré les décisions sur réclamation à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.

En tant que successeur de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, le Tribunal administratif fédéral, par arrêt du 21 juin 2007, a rejeté le recours. Après avoir relevé que le recourant aurait effectivement dû appliquer les taux de dette fiscale nette mentionnés dans le rapport de révision, il a estimé qu'il ne pouvait se prévaloir, au titre du principe de la bonne foi, du fait que l'intimée l'avait autorisé à utiliser les taux de 2% puis 2,3%. Il a considéré, en effet, que ces autorisations avaient été octroyées sur la base d'informations erronées données par le recourant. Rien ne permettait de dire que l'intimée aurait dû éprouver des doutes quant à l'exactitude de ces informations et entreprendre des vérifications à cet égard. En particulier, l'inscription au registre du commerce ne pouvait être opposée à l'intimée, car le principe de la publicité positive de ce registre (art. 933 al. 1 CO) devait céder le pas devant celui de l'autotaxation applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée.
C.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X._____ demande au Tribunal fédéral d'annuler les décisions du 22 avril 2004, sous suite de frais et dépens. Il se prévaut du principe de la bonne foi et excipe subsidiairement de la prescription.

Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à déposer des observations. L'Administration fédérale conclut au rejet du recours, sous suite de frais.

Considérant en droit:
1.
Dans la mesure où il est dirigé aussi contre l'arrêt du 21 juin 2007, soit contre un jugement final (art. 90 LTF) rendu dans une cause de droit public (art. 82 lettre a LTF) par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 lettre a LTF), le présent recours est en principe recevable. Interjeté par une partie directement touchée par la

décision attaquée et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (art. 89 al. 1 LTF), il a, en effet, été déposé dans le délai (art. 100 al. 1 LTF) et la forme (art. 42 LTF) prévus par la loi et ne tombe sous aucun des cas d'exceptions mentionnés à l'art. 83 LTF.

Le Tribunal administratif ayant un plein pouvoir d'examen (art. 49 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021]en relation avec l'art. 37 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF; RS 173.32]et avec l'art. 2 al. 4 PA), son prononcé se substitue aux décisions sur réclamation de l'Administration fédérale (effet dévolutif complet; voir Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2ème éd., Berne 1983, p. 189 s.). Dès lors, le recours devant l'instance de céans peut seulement avoir pour objet le prononcé en question et les conclusions tendant à l'annulation des décisions des instances précédentes sont irrecevables.
2.
Le recourant excipe de la prescription, "vu le temps écoulé".

Outre que ce grief ne satisfait manifestement pas aux exigences de motivation de l'art. 42 al. 2 LTF, il est mal fondé. En effet, pour les périodes fiscales écoulées sous l'égide de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, la prescription pouvait intervenir au plus tôt à la fin 2002 pour l'impôt échu au cours de l'année 1997 (cf. art. 40 al. 1 OTVA). Le délai de cinq ans a toutefois été interrompu une première fois par le décompte complémentaire no 157'495 du 15 mai 2002, puis de nouveau par la décision du 22 avril 2004 et par la décision sur réclamation du 6 décembre 2004, de sorte que la prescription n'est pas acquise. Il en va de même des périodes fiscales accomplies sous le régime de la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée: la prescription pouvait intervenir au plus tôt à la fin 2006 (cf. art. 50 al. 1 LTVA) et le délai de cinq ans a été interrompu par les décomptes et décisions précités, de sorte que la créance fiscale n'est pas prescrite.
3.
Découlant directement de l'art. 9 Cst. (cf. aussi art. 4 aCst.) et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 129 I 161 consid. 4.1 p. 170; 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125; 126 II 377 consid. 3a p. 387 et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour (d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et (e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée
(ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 636/637; 129 I 161 consid. 4.1 p. 170; 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123 et les références citées).

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst.; ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637; 118 Ib 312 consid. 3b p. 316; cf. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, 2e éd., Lausanne 1998, p. 132; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 28 et les nombreuses références). 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 (2A. 478/2005, rés. in RF 61/2006 p. 821; 2A.92/1999, Pra 2001 no 7 p. 42, consid. 4a et la jurisprudence citée).
4.
4.1 Le recourant soutient que, contrairement à ce que l'autorité intimée a admis, les informations qu'il a données sur son activité dans les questionnaires et formules qu'il a remplies à l'adresse de l'intimée sont exactes. Partant, l'intimée n'aurait pas accordé les autorisations d'appliquer le taux de dette fiscale nette de respectivement 2% puis 2,3% sur la base de fausses indications ou de renseignements pouvant être mal interprétés. De son côté,

le recourant aurait été en droit de se fier à ces autorisations, ce d'autant que l'intimée a édité durant les années 1994 à 1996 plusieurs brochures successives - dont la première, de 1994, ne mentionnait pas même l'activité de viticulteur -, ce qui n'était pas de nature à clarifier la situation. Le recourant se prévaut aussi de ce que l'intimée "était en possession de ses dossiers fiscaux depuis 1987 déjà" et savait ainsi exactement en quoi consistait son activité, qui ressortait, au demeurant, de son inscription au registre du commerce. Il fait valoir enfin qu'il ne peut plus récupérer auprès de ses clients les sommes qui lui sont réclamées, qu'il est âgé de plus de septante ans, qu'il a cessé d'exploiter son entreprise sans trouver de repreneur et qu'il est lourdement endetté vis-à-vis des banques.

4.2 En vertu du principe de l'auto-taxation qui régit la perception de la TVA, il appartient aux assujettis de renseigner l'intimée de manière complète et exacte sur leur activité. En l'occurrence, le recourant a, quoi qu'il en dise, donné sur son activité des indications lacunaires, dans la mesure où il n'a pas précisé que le moût et le vin qu'il vendait étaient issus de sa propre production. En omettant cette précision, il donnait l'impression d'exercer une activité de marchand de vin plutôt que de vigneron-encaveur. Or, la distinction entre les deux activités est bien connue dans la branche et le recourant ne pouvait l'ignorer. Il ne pouvait non plus ignorer l'importance que cette distinction revêt en matière de TVA: s'il est vrai que la brochure de l'intimée de septembre 1994 sur les taux de dette fiscale nette ne mentionnait pas l'activité de viticulteur, celle-ci figurait dans la brochure éditée en juin 1995 - soit avant le début des périodes fiscales en cause -, dans la liste des activités soumises à un taux de dette fiscale nette de 4% (alors que le taux correspondant à celle de commerçant en vins et spiritueux était de 2%). Du reste, en cas de doute, il était loisible au recourant de se renseigner auprès de l'intimée,
d'une association professionnelle, voire de collègues viticulteurs.

Le recourant ne peut, aux fins d'atténuer le lien de causalité entre le caractère lacunaire des informations qu'il a données et l'erreur affectant les autorisations en cause, arguer que l'intimée pouvait et devait connaître la nature de son activité en consultant ses dossiers fiscaux ainsi que l'inscription au registre du commerce. En effet, dans un système d'auto-taxation, l'intimée n'a en principe pas à vérifier que les informations données par l'assujetti sont exactes et complètes. De plus, compte tenu du temps que cela aurait nécessité, on ne pouvait guère exiger d'elle qu'elle vérifie la nature de l'activité du recourant sur la base des données concernant les impôts directs, qui relèvent des cantons, soit d'une autre autorité. Il en va de même de l'inscription au registre du commerce, sans compter qu'il n'est pas certain que les effets de publicité de l'art. 933 CO, qui sont destinés à renforcer la sécurité des transactions commerciales, valent aussi dans les rapports de droit public, en l'occurrence entre une administration fiscale et un contribuable (c'est ainsi qu'en droit allemand, le § 15 Handelsgesetzbuch - disposition correspondant à l'art. 933 CO - n'est pas applicable dans ce type de relations, cf. p. ex. Karsten Schmidt, Handelsrecht, 4ème éd., Cologne etc. 1994, p. 405 et la jurisprudence citée).

Au vu de ce qui précède, le recourant ne peut se prévaloir du principe de la bonne foi en vue d'obtenir que les taux de dette fiscale nette ressortant des autorisations accordées le 31 janvier 1995 et le 15 janvier 2001 lui soient applicables et qu'ainsi les reprises litigieuses soient annulées dans leur plus grande partie. Quant au fait qu'il ne puisse plus récupérer auprès de ses clients les montants d'impôt qui lui sont réclamés, il ne change rien à l'existence de la dette fiscale: selon la jurisprudence, les assujettis ne disposent pas d'un droit à pouvoir répercuter la TVA sur le consommateur final; ils ne peuvent par conséquent non plus obtenir d'être exonérés de l'impôt, lorsque le transfert de celui-ci n'est pas ou n'est plus possible (ATF 123 II 385 consid. 8 p. 394; 2A.320/2002, Revue fiscale 58/2003 p. 797, RDAF 2004 II p. 100 consid. 5.2.1). La situation financière du recourant n'a pas davantage d'incidence sur sa dette fiscale. Sur demande, l'intimée peut en revanche accorder des facilités de paiement (plan de paiement). Au demeurant, la loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée (art. 51 LTVA) a introduit la possibilité d'obtenir une remise d'impôt (alors que l'ordonnance du même nom ne connaissait pas cette
institution) dans le cadre d'une procédure concordataire judiciaire. La question d'une remise éventuelle ne fait toutefois pas l'objet du présent litige.

5.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable.

Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF) et n'a pas droit à des dépens

(art. 68 al. 1 LTF).
Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours en matière de droit public est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 4'000 fr. est mis à la charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué au mandataire du recourant, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée et au Tribunal administratif, Cour I.
Lausanne, le 23 novembre 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le Président: Le Greffier:

Merkli Vianin