Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.599/2002 /svc

Arrêt du 29 juillet 2003
IIe Cour de droit public

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

Parties
A._____,
recourant, représenté par Me Nicolas Urech, avocat,
av. du Tribunal-Fédéral 27, 1005 Lausanne,

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
impôt sur le chiffre d'affaires; ventes aux enchères, représentation,

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

Faits:
A.
A._____, antiquaire et commissaire-priseur, est immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions depuis le 1er juin 1973 en qualité de grossiste commerçant au sens des art. 8 et 9 de l'arrêté du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (AChA; RO 1941 821 et les modifications subséquentes), en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994.

En mai 1991, l'Administration fédérale a soumis l'intéressé à un contrôle portant sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1986 au 4ème trimestre 1990. A cette occasion, elle a établi du 21 mai au 31 décembre 1991 plusieurs décomptes complémentaires, s'élevant à 222'372 fr. et 31'796 fr. plus intérêt moratoire dès le 30 décembre 1987, ainsi qu'à 23'695 fr. plus intérêt moratoire dès le 30 avril 1989. Compte tenu d'un avis de crédit de 1'577 fr., la dette fiscale totale atteignait ainsi 276'286 fr.

A._____ a contesté ces décomptes complémentaires les 27 mai 1991 et 10 janvier 1992. Par courrier du 19 décembre 1994, l'Administration fédérale l'a informé, en déclarant interrompre la prescription, qu'une surcharge de travail et un changement de personnel l'avaient empêchée de traiter son dossier.
B.
Le 4 juin 1997, l'Administration fédérale a rendu une décision formelle confirmant le montant total précité de 276'286 fr.

Statuant le 31 mai 2001 sur la réclamation formée par A._____ le 1er juillet 1997, l'Administration fédérale a entériné un montant total légèrement inférieur, soit 257'996 fr. Elle a retenu en particulier que les rappels d'impôts concernant des ventes aux enchères déterminées se justifiaient, dès lors que l'intéressé n'y était pas

intervenu comme représentant direct des vendeurs, mais indirect seulement. Par ailleurs, la prescription avait été valablement interrompue, notamment par les décomptes complémentaires envoyés en 1991, ainsi que par le courrier expédié le 19 décembre 1994. Enfin, un intérêt moratoire demeurait dû en dépit de la longue période écoulée.
Par décision du 7 novembre 2002, la Commission fédérale de recours en matière de contributions a rejeté le recours formé par A._____ contre ce prononcé.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, A._____ requiert le Tribunal fédéral, en substance, d'annuler la décision du 7 novembre 2002 de la Commission fédérale de recours et de constater qu'il n'est pas débiteur des montants fixés dans les décomptes précités, ni des intérêts moratoires ou autres frais y relatifs.
D.
La Commission fédérale de recours renonce à s'exprimer et se reporte à sa décision. Au terme de ses observations, l'Administration fédérale conclut au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Formé en temps utile contre une décision au sens de l'art. 5 PA fondée sur le droit public fédéral et prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ), sans qu'aucune des exceptions prévues aux art. 99 à 102 OJ ne soit réalisée, le présent recours est recevable au regard des art. 97 ss OJ et des règles spéciales prévues par les art. 6 al. 3 AChA, 66 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, et 71a al. 1 PA, entré en vigueur le 1er janvier 1994.
1.2 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).
1.3 L'arrêté instituant un impôt sur le chiffre d'affaires a été abrogé par l'art. 82 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures), entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Cette ordonnance a elle-même été remplacée par la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée. 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 comportait une disposition similaire à son art. 83 al. 1. L'arrêté instituant un impôt sur le chiffre d'affaires s'applique dès lors au présent litige, qui porte sur des périodes fiscales allant du 1er trimestre 1986 au 4ème trimestre 1990.
2.
2.1 Selon l'art. 13 al. 1 AChA, l'impôt sur le chiffre d'affaires frappe notamment, sous réserve de l'art. 14, la livraison de marchandises qu'effectue un grossiste sur territoire suisse. En vertu de l'art. 15 al. 1 AChA, il y a livraison sur territoire suisse lorsque celui qui reçoit la marchandise, ou un tiers à sa place, est mis en mesure de disposer en son propre nom d'une marchandise qui se trouve en Suisse au moment où est accordé le pouvoir de disposer. Il n'est pas nécessaire qu'un transfert de propriété intervienne; il suffit que le pouvoir de disposer économiquement de la marchandise soit transféré, autrement dit que le preneur puisse en disposer comme un propriétaire, en particulier la remettre sur le marché en son propre nom. Par conséquent, celui qui aliène des marchandises en son propre nom est considéré comme le fournisseur de la livraison, et ce aussi bien lorsqu'il agit pour son propre compte que pour le compte d'un tiers, à savoir comme représentant indirect (Archives 62 564 consid. 3a, 54 150 consid. 2).
2.1.1 Agit ainsi comme représentant indirect celui qui intervient bien pour le compte d'un tiers, mais pas au nom de celui-ci. Dans un tel cas, le représentant acquiert d'abord en son propre nom la marchandise, qu'il livre dans un second temps à l'acquéreur. Deux livraisons se produisent alors successivement: l'une du représenté-

fournisseur à son représentant, l'autre du représentant au tiers acquéreur.
L'on est en revanche en présence d'une représentation directe lorsque le représentant intervient non seulement pour le compte du représenté, mais aussi au nom de celui-ci. Dans cette dernière hypothèse, les droits et obligations passent au représenté (art. 32 al. 1 CO). La livraison échoit ainsi d'emblée du représenté, considéré comme le fournisseur en lieu et place de son représentant, à l'acquéreur. Le représentant est alors tenu pour un simple intermédiaire (Eric Hess, in: Vallender/Hess/Stockar, Schweizerische Steuer-Lexikon, vol. 2, 17e éd., Zurich 1991, Warenumsatzsteuer, ch. 2.2.3.6 p. 48; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Berne 1983, nos 349 ss p. 160 ss; cf. aussi Archives 54 150 consid. 2).
2.1.2 En matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, la jurisprudence ne reconnaît la représentation directe que si le représentant du fournisseur se désigne expressément et précisément comme simple intermédiaire au moment de l'opération, l'identité du représenté étant de même expressément portée à la connaissance de l'acquéreur. Une déclaration tacite est exclue. A la différence du droit civil (cf. art. 32 al. 2 CO), il ne suffit pas que l'acquéreur doive inférer des circonstances qu'il existe un rapport de représentation direct, ni qu'il lui soit indifférent de traiter avec le représentant ou le représenté (cf. RDAF 2001 2 362 consid. 4b; Archives 62 564 consid. 3c, 60 550 consid. 3b, 54 150 consid. 2 et les références citées). Ainsi, la fonction de simple intermédiaire doit être établie par les documents suivants (ch. 115a des Instructions de 1992 à l'usage des grossistes, édictées par l'Administration fédérale; RDAF 2001 2 362 consid. 4d; Archives 62 564 consid. 3b):
- -:-
- -:-
- mandat écrit de simple représentation pour chaque marchandise prise séparément;
- contrat de vente, factures ou quittances mentionnant clairement de quelles marchandises il s'agit et au nom, pour le compte et aux risques de qui elles sont vendues;
- décompte écrit confirmant au vendeur le résultat de la vente et, le cas échéant, la rétribution octroyée à l'intermédiaire, et lui communiquant le nom et l'adresse de l'acheteur.
Dans le domaine de la vente aux enchères d'objets d'art et d'antiquité, ces exigences ont néanmoins été quelque peu atténuées. En effet, l'application des règles générales de la représentation entraînerait la divulgation du nom du vendeur à tous les enchérisseurs présents et même, par le biais du catalogue ad hoc, à un nombre indéterminé de personnes ne prenant pas part à la vente. Il est dès lors légitime que, dans de telles circonstances, les propriétaires des oeuvres, dont la valeur est généralement élevée, souhaitent que leur nom soit tenu secret. La preuve qu'il s'agit d'une représentation directe est ainsi réputée fournie même si le commissaire-priseur ne révèle pas l'identité du vendeur, qui peut être désigné par un symbole ou un numéro (RDAF 2001 2 362 consid. 6e, relatif à l'art. 10 al. 4 OTVA; Archives 62 564 consid. 3c, 54 150 consid. 2/3; Metzger, op. cit., n°359 p. 166). Il faut ainsi que soient réunies les conditions cumulatives suivantes (cf. lettre standard n°53 établie par l'Administration fédérale):
- le commissaire-priseur reçoit, avant le début de la vente aux enchères, un mandat écrit indiquant que les objets seront vendus au nom et pour le compte d'un tiers, mandat désignant chaque objet avec le nom et l'adresse exacte du mandant;
- si ces objets sont désignés distinctement dans le catalogue de vente, celui-ci doit préciser qu'ils sont vendus au nom et pour le compte d'un tiers;
- le commissaire-priseur a remis à l'Administration fédérale, avant les enchères, un exemplaire du catalogue, ainsi qu'une liste indiquant les objets pour lesquels il existe un mandat, avec les noms et adresses des mandants (s'il s'agit de marchands) et les numéros correspondants figurant sur le catalogue.
2.2 Commissaire-priseur, le recourant soutient avoir agi comme simple intermédiaire dans les diverses ventes aux enchères soumises aux décomptes complémentaires litigieux.

Il est constant que le recourant et ses mandants se sont liés par des contrats écrits. Toutefois, aucun de ceux-ci ne mentionne expressément que les objets mis en vente le seront "au nom et pour le compte d'un tiers". Certes, les autres dispositions figurant dans ces contrats (nom et adresse du propriétaire; but poursuivi par la remise des objets au recourant; prix de vente minimaux; obtention par le recourant d'un pouvoir spécial pour recevoir le prix de vente, d'un libre-accès à la marchandise, et d'un droit de gage sur les biens à vendre), ainsi que les autres pièces fournies, n'excluent pas une représentation directe, voire pourraient la révéler, cas échéant, de manière tacite. Cependant, une déclaration tacite est précisément insuffisante dans le domaine de l'impôt sur le chiffre d'affaires, conformément à ce qui précède (consid. 2.1). Seul le recours à une formulation expresse,

indiquant clairement que le représentant "agit au nom et pour le compte d'un tiers" est apte à documenter une représentation directe. Les contrats ne comportant pas une telle formulation, ni une expression analogue claire, force est de retenir que la première des conditions précitées au consid. 2.1.2 in fine n'est pas remplie, partant que le recourant
n'est pas intervenu comme simple intermédiaire. Il sied en revanche de considérer que celui-ci a agi en qualité de représentant indirect, à savoir en son propre nom mais pour le compte d'un tiers, ce qui demeure concevable même lorsque la vente aux enchères porte notamment, comme en l'espèce, sur les biens d'une succession.

Le recourant n'ayant pas observé la première des conditions cumulatives énumérées au consid. 2.1.2 in fine, il s'avère superflu d'examiner les suivantes.
2.3 C'est également à tort que le recourant voit un excès de formalisme dans l'exigence de la formulation "au nom et pour le compte d'un tiers" (sur la notion de formalisme excessif, découlant de l'art. 29 al. 1 Cst.: ATF 128 II 139 consid. 2a; 125 I 166 consid. 3a; 121 I 177 consid. 2b/aa).

Ainsi que le Tribunal fédéral l'a déjà constaté (Archives 54 150 consid. 3), ladite exigence est justifiée par un intérêt digne de protection. La distinction entre représentation directe ou indirecte revêt une importance capitale en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires; il est impératif de pouvoir déterminer de façon incontestable l'identité du fournisseur et celle de l'acquéreur, afin d'assurer une imposition conforme à la loi et d'éviter des fraudes ou des abus. Or, on ne saurait contraindre l'Administration fiscale remplissant son devoir de contrôle (art. 35 AChA), de procéder dans tous les cas à l'audition de tiers ou de se fier aveuglément à des documents émanant du contribuable lui-même. L'Administration fiscale doit être en mise en mesure de constater de manière simple et fiable les faits déterminant les conditions de représentation, ce que permet précisément l'exigence d'un mandat écrit indiquant que les objets seront vendus "au nom et pour le compte d'un tiers". Au demeurant, cette condition a été reprise par les art. 10 al. 4 lettre a OTVA et 11 al. 4 lettre a LTVA.
3.
Le recourant prétend ensuite que la créance en rappel d'impôt qui lui est réclamée est désormais atteinte par la prescription, qu'elle soit absolue (consid. 3.1) ou relative (consid. 3.2).
3.1 Selon un principe général de droit public, les prétentions de droit public soulevées par l'Etat à l'encontre d'un citoyen sont soumises à la prescription, même en l'absence d'une disposition légale expresse. Cela découle des principes de la sécurité du droit et de la bonne foi dans l'activité étatique. Ainsi, lorsque la réglementation applicable ne contient aucune disposition régissant le début et la durée du délai de prescription, il sied de se rapporter aux dispositions adoptées à cet égard par d'autres législations concernant des prétentions analogues. En revanche, lorsque la réglementation applicable comporte une disposition traitant de la prescription, comme en l'espèce (cf. art. 28 AChA), il convient d'examiner si celle-ci est lacunaire et doit être complétée par un délai de prescription à fixer par le juge (ATF 126 II 49 consid. 2a). La question de savoir si, en matière de contributions publiques, il incombe au juge de fixer un délai de prescription absolue pour combler une lacune de la loi, s'est surtout posée pour l'impôt fédéral direct (ATF 126 II 1 consid. 3) et, récemment, l'impôt anticipé (ATF 126 II 49 consid. 2d). Dans les deux cas, le Tribunal fédéral a retenu que le défaut d'une disposition expresse à cet
égard ne constituait pas une lacune, mais un silence qualifié. S'agissant de l'impôt sur le chiffre d'affaires, le Tribunal fédéral a de même déjà jugé que celui-ci ne connaissait pas de prescription absolue (arrêt non publié du 1er juin 1990 en la cause O. AG consid. 3, confirmé aux arrêts 2A.326/1999 du 9 mai 2000 consid. 6, et 2A.464/2000 du 6 mars 2001 consid. 5a; cf. aussi Metzger, op. cit., n°877 p. 346). Il n'y a pas lieu de s'écarter de cette jurisprudence.

Par ailleurs, contrairement à ce que soutient le recourant, la prescription absolue de quinze ans introduite par l'art. 49 al. 4 LTVA ne conduit pas à une autre conclusion. La nouvelle loi ne prévoit pas d'effet rétroactif, la taxe qu'elle instaure diverge de l'impôt sur le chiffre d'affaires, et le législateur n'a ni ordonné expressément ni admis implicitement qu'elle pourrait servir à combler les lacunes pouvant entacher l'ancienne ordonnance ni, a fortiori, l'ancien arrêté. Enfin, à supposer même que l'on doive conférer un effet rétroactif au délai de prescription absolue introduit par l'art. 49 al. 4 LTVA, ce délai n'aurait commencé à courir qu'à l'entrée en vigueur de cette loi, soit le 1er janvier 2001, de sorte qu'il ne serait de toute façon pas échu (cf. ATF 126 II 1 consid. 3 et arrêt 2A.305/2002 du 6 janvier 2003 consid. 4).

3.2 D'après l'art. 28 AChA, l'impôt se prescrit par cinq ans dès l'expiration de l'année civile durant laquelle il est échu (art. 24 AChA), la prescription étant interrompue par tout acte tendant au recouvrement de la créance. Une telle interruption fait courir un nouveau délai de cinq ans. Pour interrompre la prescription, il suffit de communiquer sans ambiguïté au contribuable qu'un certain état de fait est subordonné à l'impôt. Il en va ainsi, selon la doctrine et la jurisprudence, d'un décompte complémentaire (Archives 47 328 consid. 4; Metzger, op. cit., n°876 p. 346; Hess, op. cit., n°2.2.6.8 p. 62), et même des communications officielles qui n'annoncent qu'une taxation ultérieure et dont le but se limite précisément à interrompre le cours de la prescription, dès lors qu'elles font connaître au contribuable la volonté des autorités de poursuivre leur travail en vue de la concrétisation de la créance fiscale (cf. ATF 126 II 1 consid. 2; RF 57 2002 638 consid. 3d).

Les créances présentement en cause concernent les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1986 au 4ème trimestre 1990. Les premiers montants, échus en 1986, ont en principe été frappés par la prescription cinq ans après l'expiration de l'année civile 1986, soit le 31 décembre 1991. La prescription a toutefois été interrompue par les décomptes complémentaires envoyés de mai à décembre 1991, puis, successivement, par la communication formelle expédiée en recommandé le 19 décembre 1994 et par les décisions des 4 juin 1997, 31 mai 2001 et 7 novembre 2002. Les créances litigieuses ne sont donc nullement atteintes par la prescription prévue par l'art. 28 AChA.

4.

Enfin, le recourant affirme que l'Administration fédérale n'est pas habilitée à prélever des intérêts moratoires, au motif qu'elle a elle-même abusivement prolongé la durée de la procédure.

La perception d'un intérêt moratoire est une obligation imposée expressément à l'autorité par l'art. 26 al. 2 AChA. Impérative, cette disposition s'applique même lorsque, ce qui résulte souvent d'une procédure contentieuse, une longue période s'est écoulée avant que la dette fiscale ne soit définitivement fixée. Peu importe à cet égard qu'aucune faute ne puisse être imputée au contribuable (Archives 60 550 consid. 5, 55 438 consid. 6, 47 328 consid. 3). L'intérêt moratoire sert en effet à compenser l'avantage que le justiciable a obtenu en conservant la libre disposition des sommes qu'il aurait dû verser, à savoir leur rendement. Il est du reste loisible au contribuable souhaitant interrompre le cours de l'intérêt moratoire de s'acquitter en tout temps - sous réserve de l'issue de la procédure - de la prétention fiscale. Si celle-ci devait s'avérer par la suite dénuée de fondement, le contribuable aurait alors droit au remboursement de la somme versée, ainsi qu'à un intérêt rémunératoire adéquat (Archives 53 558 consid. 2). Le grief doit dès lors être rejeté.

5.

Vu ce qui précède, le recours est mal fondé. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ). Compte tenu de l'issue du litige, il se justifie de ne pas allouer de dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté.

2.

Un émolument judiciaire de 5'000 fr. est mis à la charge du recourant.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire du recourant, 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 29 juillet 2003

Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse

Le président: La greffière: