

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_355/2017

Arrêt du 2 novembre 2018

Ile Cour de droit public

Composition

MM. les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd et Donzallaz.

Greffier: M. Tissot-Daguette.

Participants à la procédure

Département fédéral de l'environnement, des transports, de l'énergie et de la communica-
tion recourant,

contre

1. A. _____,

2. B. _____,

3. C. _____,

4. D. _____,

tous les quatre représentés par Mes François Bohnet
et Daniel de Vries Reilingh, avocats,
intimés.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); restitution de la TVA perçue sur les redevances de r-
ecours contre l'arrêt de la Cour I du Tribunal administratif fédéral du 6 mars 2017 (A-1

Faits :

A.

A. _____, B. _____, C. _____ et D. _____ se sont tous les quatre acquittés des redevances de radio-télévision. Le 1er juin 2015, à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_882/2014 du 13 avril 2015 (publié in **ATF 141 II 182**), par lequel celui-ci a jugé que la radio-télévision n'était pas soumise à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA), les quatre demandeurs ont adressé à la société Billag SA. Ils lui ont demandé le remboursement de la TVA des redevances de radio-télévision acquittées antérieurement au 1er avril 2015.

B.

Par quatre décisions du 12 novembre 2015, la société Billag SA a rejeté les demandes de 2015, A. _____, B. _____, C. _____ et D. _____ ont contesté ces prononcements administratifs fédéraux, qui ont joint les procédures. Par arrêt du 6 mars 2017, celui-ci a accueilli la mesure de leur recevabilité, ordonnant à l'Office fédéral de la communication (ci-après: OFCOM) de restituer la TVA prélevée sur les redevances de radio-télévision pour la période du 1er janvier 2015. Il a en outre fixé à 5% l'an les intérêts moratoires.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, le Département fédéral de l'énergie, des transports, de l'énergie et de la communication (ci-après: le Département), agissant par la voie du recours, a demandé au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 6 mars 2017 et de confirmer les décisions de la société Billag SA du 12 novembre 2015.

Le Tribunal administratif fédéral renonce à se déterminer. A. _____, B. _____, C. _____ et D. _____ concluent tous les quatre au rejet du recours, sous suite de frais et de dépens.

Considérant en droit :

1.

Le présent recours en matière de droit public est dirigé contre une décision finale (art. 82 al. 1 LTF) par le Tribunal administratif fédéral (art. 82 al. 1 LTF) en matière de TVA, soit un domaine qui ne tombe sous aucun des cas d'exceptions mentionnés à l'art. 82 al. 1 LTF. La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte. Le recours est introduit dans les délais (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). Le Département a recouru (art. 89 al. 2 let. a LTF) et a valablement mandaté l'Office fédéral pour ce faire (art. 89 al. 2 let. a LTF) d'entrer en matière.

2.

Le Tribunal fédéral statue en principe sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 2 LTF) (**ATF 142 I 155** consid. 4.4.3 p. 354), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Le demandeur ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci sont effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 105 al. 2 LTF) (**ATF 142 II 355** consid. 6 p. 358). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, le recourant doit expliquer en quoi ces conditions seraient réalisées. Les faits et les critiques invoqués en appel sont irrecevables (**ATF 141 IV 369** consid. 6.3 p. 375). Par ailleurs, aucune preuve nouvelle ne peut en principe être présentée devant le Tribunal fédéral (art. 99 al. 1 LTF).

3.

La loi du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) est en vigueur.

er janvier 2010. En vertu de l'art. 112 al. 1 LTVA, les dispositions de l'ancien droit ainsi d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant l'abrogation. En l'espèce, le litige porte sur la période allant du 1^{er} juin 2005 au 1^{er} juin 2009. La cause doit dès lors être examinée au regard des dispositions de l'ancienne loi du 2⁶ septembre 1968 régissant la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que de l'ancienne ordonnance du 29 mars 1968 sur la TVA (aLTVA [RO 2000 1300 et les modifications ultérieures], respectivement aC 1347], en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009) pour les périodes 2005 à 2009 et de celles en vigueur pour les périodes postérieures.

4.

4.1. La TVA est un impôt général sur la consommation perçu à chaque stade du processus de distribution (art. 1 al. 1 phr. 1 LTVA). Elle a pour but l'imposition de la consommation entrepreneuriale sur le territoire suisse (art. 1 al. 1 phr. 2 LTVA; cf. **ATF 142 II 488** concernant les prestations que les assujettis fournissent à titre onéreux sur le territoire suisse constituant un impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse. Ces prestations sont objectivement imposables autant que la loi ne l'exclue pas (art. 1 al. 2 let. a LTVA en relation avec les art. 18 ss l'art. 18 al. 2 LTVA consid. 2.3.1 p. 492 s.). Le rapport de prestations constitue "l'objet principal de l'impôt" (cf. l'arrêt 2C_240/2017 du 18 septembre 2018 consid. 2.1, destiné à la publication).

4.2. Dans la présente cause, il convient de différencier deux rapports fiscaux. Le premier rapport est la relation entre l'assujetti à la TVA (en l'occurrence l'Office fédéral) et l'Administration fédérale des contributions. Dans le cadre de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse (art. 1 al. 1 phr. 2 LTVA), l'assujetti doit à l'Administration fédérale des contributions un impôt sur le chiffre d'affaires déterminé en multipliant le montant de la contre-prestation avec le taux applicable (art. 36 al. 1 LTVA). Dans le cadre de son activité entrepreneuriale, l'assujetti peut déduire l'impôt préalable sur la valeur nette résultant de la différence entre le chiffre d'affaires imposable et l'impôt préalable (art. 36 al. 2 LTVA). On peut ici parler de "rapport de décompte" (cf. l'arrêt 18 septembre 2018 consid. 2.2.1, destiné à la publication).

Le second rapport est celui existant entre l'assujetti (en l'occurrence l'Office fédéral) et le débiteur de la prestation (en l'occurrence le débiteur de la redevance), auquel l'impôt sera transféré (art. 36 al. 2 LTVA). Cette relation se présente comme un "rapport de transfert" (cf. l'arrêt 2C_240/2018 consid. 2.2.2, destiné à la publication). En principe, ce rapport est régi par le droit privé (art. 1 al. 2 LTVA). Cela signifie que ce sont les tribunaux civils qui connaissent des contestations de l'impôt (art. 6 al. 2 LTVA). Dans un tel cas de figure, les tribunaux civils doivent également, en cas de contestation préjudicielle, examiner la question du caractère objectivement imposable d'une prestation (art. 1 al. 2 let. a LTVA), lorsque le destinataire de cette prestation conteste ce point et s'oppose à l'impôt (art. 1 al. 2 let. a LTVA). On peut ici parler de "rapport de décompte" (cf. l'arrêt 18 septembre 2018 consid. 2.2.1, destiné à la publication).

Cela étant, le présent rapport de transfert dont il est question en l'espèce (à savoir la relation entre l'Office fédéral et le débiteur de la redevance) se fonde sur les art. 68 ss de la loi du 24 mars 2006 sur la radio et la télévision (RO 784.40), dans sa version au 24 mars 2006 (RO 2007 737), de sorte qu'il est soumis au droit public. La relation entre l'Office fédéral et le débiteur de la redevance étant de nature administrative, le prélèvement de la TVA étant de nature accessoire, cela signifie que le transfert et la contestation de l'impôt à tort doivent être examinés selon les principes du droit public (**ATF 140 II 81**). A titre préjudiciel, on doit relever que le Tribunal fédéral a nié le caractère objectivement imposable de la prestation en cause dans l'**ATF 141 II 182**.

4.3. En l'espèce, le rapport de décompte entre l'Office fédéral et l'Administration fédérale des contributions est de nature administrative.

ne fait pas l'objet du présent litige. Seul est litigieux le rapport de transfert entre l'Office de la redevance (en l'occurrence les intimés), en particulier, le point de savoir si les débiteurs de redevance peuvent prétendre à la restitution de la TVA qui leur a été transférée par l'Office. En l'occurrence, les intimés requièrent la restitution de la TVA pour la période allant du 1^{er} juin 2015.

La question qui précède a déjà été examinée par le Tribunal fédéral dans un arrêt 2C_240/2017 du 18 septembre 2018, destiné à la publication. On retiendra de cet arrêt les considérants qui suivent.

5.

5.1. En premier lieu, le Tribunal fédéral a retenu que les principes de droit civil issus de l'art. 62 ss CO résultant de l'enrichissement illégitime (art. 62 ss CO) sont également applicables en matière de montants de TVA acquittés à tort, prenant toutefois en compte certaines spécificités de la TVA. Ainsi, ainsi rappelé le principe "impôt facturé = impôt dû", qui est également applicable lorsqu'un impôt a été faussement facturé ou l'a été par une personne qui n'est pas assujettie à la TVA (arrêt 2C_240/2017 du 18 septembre 2018 consid. 3.2.1 et les références citées, destiné à la publication). Il a par conséquent ce principe a été codifié dans la LTVA, à son art. 27 (al. 2 à 4). L'art. 27 LTVA, en vigueur depuis le 1^{er} décembre 2017, avait la teneur suivante:

"1 Celui qui n'est pas inscrit au registre des assujettis ou qui recourt à la procédure de l'art. 38 n'a pas le droit de faire figurer l'impôt sur les factures.

2 Celui qui fait figurer l'impôt dans une facture sans en avoir le droit ou mentionne un montant d'impôt trop élevé est redevable de cet impôt, sauf s'il remplit une des conditions suivantes:
a.a. il corrige sa facture conformément à l'al. 4;

a.b. il établit de manière crédible que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier, notamment lorsque le destinataire de la facture n'a pas déduit l'impôt préalable ou que l'impôt déduit a été remboursé à la Confédération.

3 Les conséquences juridiques prévues à l'al. 2 s'appliquent également aux bonifications de TVA. La personne qui ne conteste pas par écrit l'impôt indiqué à tort ou le montant d'impôt trop élevé.

4 La facture peut être corrigée ultérieurement, dans les limites admises par le droit commercial. Le document qui mentionne et annule la facture d'origine et dont la réception doit être attestée par le destinataire."

Le Tribunal fédéral a constaté que cette disposition n'avait trait qu'au rapport de décompte entre le prestataire et le client. Le prestataire est admis à établir une facture. La TVA qui figure sur une facture est ainsi à remettre à l'Administration fédérale des contributions (arrêt 2C_240/2017 du 18 septembre 2018 consid. 3.2.4 et les références citées, destiné à la publication). En revanche, il n'y a pas obligation pour le client de décompter et de payer l'impôt par la personne qui facture la TVA, lorsque celle-ci corrige la facture (art. 27 al. 2 let. a et al. 4 LTVA) ou lorsqu'elle établit de manière crédible que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier (ancien art. 27 al. 2 let. b LTVA; arrêt 2C_240/2017 du 18 septembre 2018 consid. 3.2.6 et les références citées, destiné à la publication).

5.2. Le Tribunal fédéral a ensuite examiné la question de savoir si les paiements des redevances intervenus sans cause légitime, auquel cas ceux-ci pourraient avoir droit à une restitution. Selon les principes des obligations résultant de l'enrichissement illégitime (cf. art. 62 ss CO par analogie), pour que, durant la période sous revue, il existait une base légale suffisante pour prélever des redevances sur la radio-télévision auprès des intimés (art. 68 ss LRTV dans sa version du 24 mars 2006 (RS 172.111.1) et 55 de l'ancienne loi du 21 juin 1991 sur la radio et la télévision [aLRTV; RO 1992 601]), il faut que les redevances perçues avant le 1^{er} avril 2007 et l'entrée en vigueur de la LRTV). Il a constaté qu'il existait également une base légale prévoyant, à tout le moins indirectement, que l'assujetti de

TVA sur la redevance (art. 59 al. 1 de l'ordonnance du 9 mars 2007 sur la radio et la télévision [RO 2007 787 784.401], dans sa version en vigueur du 1^{er} avril 2007 au 15 juin 2015 [RO 2007 787 44 al. 1 de l'ancienne ordonnance du 6 octobre 1997 sur la radio et la télévision [aOR pour les périodes antérieures) et une autre base légale envisageant le transfert de l'impôt au débiteur de la redevance (arrêt 2C_240/2017 du 18 septembre 2018 consid. 3.3.2 citées, destiné à la publication).

Même si, comme le Tribunal fédéral l'a jugé dans l'**ATF 141 II 182**, un échange de prestations LTVA fait défaut en l'espèce (art. 5 ss aLTVA, respectivement art. 1 al. 2 let. a LTVA et art. 18 ss LTVA) et que, de ce fait, il n'existe pas d'objet principal de l'impôt à proprement parler, l'erreur ou injustice de l'impôt crée une obligation fondée sur l'art. 27 al. 2 LTVA. Le Tribunal a considéré que la TVA prélevée par la société Billag SA pour le compte et sur mandat de l'Administration fédérale des contributions, due par celui-ci, de par la loi, en faveur de l'Administration fédérale des contributions, d'application de l'art. 27 al. 2 let. a et b LTVA, cet office devait obligatoirement transférer l'impôt aux débiteurs de la redevance (arrêt 2C_240/2017 du 18 septembre 2018 consid. 3.3.4 et 3.3.5 citées, destiné à la publication). Il a ajouté que si ces débiteurs doivent s'en tenir à la mention fiscale, ceux-ci doivent également avoir la possibilité de procéder à une correction en vertu de l'art. 27 al. 2 let. a et b LTVA (arrêt 2C_240/2017 du 18 septembre 2018 consid. 3.3.6 et 3.3.7 cités, destiné à la publication).

En l'espèce, par courrier du 1^{er} juin 2015, les intimés ont demandé la restitution de la TVA transférée. Dès le dépôt de cette demande, l'Office fédéral, en procédant à une interprétation conforme au droit fédéral des dispositions relatives à la TVA, aurait pu, dès le début, rendre compte que la redevance de radio-télévision était imposée à tort. Au plus tard à l'automne 2015, l'Office fédéral, en application de l'art. 27 al. 2 LTVA, aurait dû s'adresser à l'Administration fédérale des contributions pour lui demander à son tour la restitution de la TVA. Dans la présente affaire, il est contesté que les intimés n'ont pas d'activité entrepreneuriale et qu'ils ne peuvent pas être assujettis à la TVA (art. 10 LTVA). Par conséquent, l'Office fédéral pouvait se prévaloir de l'art. 27 al. 2 LTVA. L'Administration fédérale des contributions, les intimés n'ayant jamais été autorisés à contester le prélèvement préalable (arrêt 2C_240/2017 du 18 septembre 2018 consid. 3.3.6 et 3.3.7 et les références citées, destiné à la publication).

5.3. Sur le vu de ce qui précède, la demande des intimés tendant à la restitution de la TVA sur les redevances de radio-télévision doit donc être admise quant à son principe. Il convient d'examiner dans quelle mesure le droit à la restitution pourrait être prescrit. La LTVA ne dispose expressément de règle quant à la prescription d'une restitution. Il convient donc de s'en référer aux dispositions générales relatives à la prescription.

A ce propos, dans son arrêt 2C_240/2017 du 18 septembre 2018, le Tribunal fédéral a jugé que la TVA est prélevée par période fiscale correspondant à l'année civile (art. 34 al. 1 et 2 LTVA). Les obligations périodiques se prescrivent généralement par cinq ans (art. 128 ss CO). En outre, le droit de l'Administration fédérale des contributions se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période pendant laquelle la créance est née (prescription relative; art. 42 al. 1 LTVA). Ainsi, dans l'absence de droit à la déduction de l'impôt préalable de l'assujetti envers l'Administration fédérale des contributions, prescrit par cinq ans, la restitution doit également être limitée dans cette mesure (cf. art. 42 al. 1 LTVA, qui dispose que l'assujetti peut corriger les décomptes remis et les montants acquittés en force, c'est-à-dire jusqu'à la prescription du droit de taxer; arrêt 2C_240/2017 du 18 septembre 2018 consid. 3.4.1 et les références citées, destiné à la publication). Le Tribunal fédéral a pu conclure que le droit à la restitution étant en l'espèce un principe de droit public issu des dispositions de l'enrichissement illégitime (art. 62 ss CO), la jurisprudence, faute de dispositions spécifiques, se référant aux règles de prescription, se réfère à l'art. 67 CO (arrêt 2C_240/2017 du 18 septembre 2018 consid. 3.4.1 et les références citées, destiné à la publication). Ainsi, l'action se prescrit par un an à compter de la fin de la période pendant laquelle la créance est née.

partie lésée a eu connaissance de son droit de répétition, et, dans tous les cas, par di de ce droit.

Fort des considérations qui précèdent, en application du principe "impôt facturé = imp restitution dans le rapport de transfert est limité par la possibilité qu'a l'Office fédéral d la restitution de la TVA dans le rapport qu'il entretient avec l'Administration fédérale de indépendamment du fait que l'office assujetti procède effectivement à une correction e restitution. Appliqué au cas d'espèce, cela signifie que l'Office fédéral, au plus tard lor intimés le 1^{er} juin 2015, avait la possibilité de corriger ses décomptes des années 20 et 2014 (en plus de l'année 2015 en cours). Pour ces années, la prescription n'était pa contraire des années 2005 à 2009.

5.4. Les intimés ont eu connaissance de leur droit à la restitution au plus tard avec l'ai 13 avril 2015 (**ATF 141 II 182**). En déposant leurs demandes de restitution de la TVA l auprès de l'Office fédéral, ils ont ainsi respecté le délai de prescription relative d'un ar (arrêt 2C_240/2017 du 18 septembre 2018 consid. 3.4.4 et les références citées, dest Est toutefois litigieuse la période allant du 1^{er} juin 2005 au 1^{er} juin 2015. Or, comme consid. 5.3), toutes les prétentions antérieures au 1^{er} janvier 2010 sont prescrites. Or conclure que les intimés ont un droit envers l'Office fédéral à la restitution de la TVA p du 1^{er} janvier 2010 au 15 juin 2015. Dans cette mesure, il convient de confirmer l'arré précédente et de rejeter le recours du Département. Pour le surplus, le recours est ad est annulé.

Puisque les montants de TVA acquittés par les intimés ne sont pas clairement définis 2015, il convient donc de renvoyer la cause à l'Office fédéral, afin qu'il détermine quel être restitués à chacun des intimés.

6.

Sur le vu de ce qui précède, il se justifie de mettre la moitié des frais judiciaires à la ch dont l'intérêt patrimonial est en cause, et l'autre moitié à la charge des intimés qui se s solidairement entre eux, les deux parties succombant partiellement (art. 66 al. 1, 4 et : Département, qui n'a pas droit à des dépens (art. 68 al. 3 LTF), versera une indemnité dépens pour la procédure devant le Tribunal fédéral, prenant en compte l'issue de cet al. 1 LTF). Le Tribunal administratif fédéral procédera à une nouvelle répartition des fr procédure qui s'est déroulée devant lui (art. 107 al. 2 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis. L'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 6 mars la mesure où il concerne la période antérieure au 1^{er} janvier 2010 et la cause renvoy la communication pour procéder dans le sens des considérants. Il est rejeté pour le su

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis pour moitié à la charge du recourant l charge des intimés, solidairement entre eux.

3.

Le recourant versera aux intimés la somme de 1'000 fr. à titre de dépens pour la proc Tribunal fédéral.

4.

La cause est renvoyée au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle décision sur les la procédure antérieure.

5.

Le présent arrêt est communiqué au représentant du recourant, aux mandataires des Tribunal administratif fédéral et à l'Administration fédérale des contributions, Division p sur la valeur ajoutée.

Lausanne, le 2 novembre 2018
Au nom de la Ite Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Tissot-Daguet