

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 730/2017

Arrêt du 4 avril 2018

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,  
Aubry Girardin et Stadelmann.  
Greffière : Mme Kleber.

Participants à la procédure

X. \_\_\_\_\_ S A,  
représentée par Me Olivier Thévoz, avocat,  
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,

Objet

Montant des dépens,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 27 juin 2017 (A-2800/2016).

Faits :

A.

X. \_\_\_\_\_ SA, société anonyme de droit suisse avec siège à A. \_\_\_\_\_ (ci-après également: la Société), a acquis, en février 2012, deux oeuvres d'art pour un prix de vente de 40'000 francs.

A la suite d'un contrôle fiscal relatif à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour les périodes allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2010 au 4<sup>e</sup> trimestre 2013, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) a considéré que la Société avait déduit à tort l'impôt préalable grevant l'acquisition des deux oeuvres d'art susmentionnées. Le 17 juillet 2015, elle a informé la Société que la correction de l'impôt en sa faveur s'élevait à 6'707 francs. Le 3 août 2015, la Société a sollicité que soit déduit un montant de 2'963 fr., correspondant à l'impôt préalable sur les deux oeuvres d'art.

Par décision du 18 novembre 2015 et décision sur réclamation du 4 avril 2016, l'Administration fédérale a confirmé le caractère non déductible de l'impôt préalable grevant l'acquisition des deux oeuvres d'art, au motif que cette dépense n'était pas de nature entrepreneuriale.

B.

Contre la décision sur réclamation du 4 avril 2016, la Société a formé, le 4 mai 2016, un recours au Tribunal administratif fédéral, en demandant, en substance, la déduction de l'impôt préalable sur les oeuvres d'art.

L'Administration fédérale a conclu au rejet du recours le 8 juin 2016.

A la demande du Tribunal administratif fédéral, la Société et l'Administration fédérale se sont déterminées, par courriers des 13 et 23 janvier 2017, sur la portée de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C 1115/2014 du 29 août 2016 (publié in ATF 142 II 488).

Par arrêt du 27 juin 2017, le Tribunal administratif fédéral a admis le recours (ch. 1 du dispositif), a annulé la décision de l'Administration fédérale du 4 avril 2016 (ch. 2), n'a pas perçu de frais judiciaires, la restitution à X. \_\_\_\_\_ SA de l'avance de frais de 700 fr. une fois l'arrêt devenu définitif et exécutoire étant ordonnée (ch. 3), et a condamné l'Administration fédérale à verser 1'050 fr. à X. \_\_\_\_\_ SA à titre de dépens (ch. 4).

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X. \_\_\_\_\_ SA demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, principalement de réformer le chiffre 4 de l'arrêt du Tribunal

administratif fédéral du 27 juin 2017 en ce sens que l'Administration fédérale doit lui verser 12'400 fr. à titre de dépens, subsidiairement d'annuler l'arrêt et de renvoyer la cause au Tribunal administratif fédéral pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Le Tribunal administratif fédéral renonce à se déterminer. L'Administration fédérale conclut, sous suite de frais, au rejet du recours. Le conseil de X. \_\_\_\_\_ SA a encore transmis une "liste des opérations" pour la procédure devant le Tribunal fédéral.

Considérant en droit :

1.

1.1. La voie de recours ouverte sur les questions principales devant le Tribunal fédéral l'est en principe également sur les questions accessoires, telles que celles qui portent sur les frais et les dépens (ATF 138 III 94 consid. 2.2 p. 95; 134 I 159 consid. 1.1 p. 160). En l'espèce, le litige relève, sur le plan matériel, de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, LTVA; RS 641.20), soit d'une loi qui ressortit au droit public (art. 82 let. a LTF). Comme aucune exception de l'art. 83 LTF ne trouve application, l'arrêt entrepris, qui constitue une décision finale (art. 90 LTF) rendue par le Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF), était susceptible de faire l'objet, au fond, d'un recours en matière de droit public. Cette voie de droit est partant également ouverte sur la question des dépens.

1.2. Pour le surplus, le recours a été déposé en temps utile compte tenu des fêtes (art. 46 al. 1 let. b et 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF), par la destinataire de l'arrêt attaqué, qui a la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF). Il fonde son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358; 139 II 373 consid. 1.6 p. 377). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF). Il n'est en particulier pas possible de présenter devant le Tribunal fédéral des pièces que l'on a négligé de produire devant l'autorité précédente (cf. ATF 136 III 123 consid. 4.4.3 p. 129; 134 III 625 consid. 2.2 p. 629).

2.2. En l'occurrence, la recourante a joint à son recours deux notes d'honoraires de son conseil, datées des 1<sup>er</sup> juillet 2016 et 20 janvier 2017, à l'appui de sa conclusion tendant à l'allocation d'une indemnité de 12'400 fr. à titre de dépens.

On ne voit pas ce qui empêchait la recourante de produire devant le Tribunal administratif fédéral ces notes d'honoraires, antérieures au prononcé de l'arrêt querellé, et l'intéressée ne l'expose pas. Le Tribunal fédéral n'a partant pas à prendre en considération ces pièces (cf. arrêt 9C 411/2016 du 21 novembre 2016 consid. 6.1).

3.

Le litige porte sur le montant des dépens alloués à la recourante pour la procédure devant le Tribunal administratif fédéral.

3.1. La question des dépens pour la procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par l'art. 64 al. 1 PA (RS 172.021), applicable par le renvoi de l'art. 37 LTAF (RS 173.32), ainsi que par le règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF; RS 173.320.2; ci-après également: le règlement sur les frais, dépens et indemnités). Selon 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. Nonobstant la formulation potestative de l'art. 64 al. 1 PA, il est de jurisprudence constante qu'il existe un droit aux dépens lorsque les conditions en sont réalisées (cf. arrêts 8C 504/2017 du 9 mars 2018 consid. 7.1; 1C 233/2015 du 5 octobre 2015 consid. 3.1; 2C 445/2009 du 23 février 2010 consid. 3). L'art. 7 al. 1 FITAF le confirme pour les procédures devant le Tribunal administratif fédéral, en prévoyant que la partie qui obtient gain de

cause a droit aux dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (cf. arrêt 2C 343/2010 du 11 avril 2011 consid. 8.3.1 non publié in ATF 137 II 199).

En l'occurrence, il n'est pas contesté que la recourante, qui a entièrement obtenu gain de cause dans la procédure devant le Tribunal administratif fédéral, a droit à des dépens. Seul est litigieux le montant qui doit lui être alloué à ce titre.

3.2. Selon l'art. 8 FITAF, les dépens comprennent notamment les frais de représentation. Ceux-ci englobent en particulier les honoraires d'avocat (art. 9 al. 1 let. a FITAF), lesquels sont calculés en fonction du temps nécessaire à la défense de la partie représentée (art. 10 al. 1 FITAF). Le tarif horaire des avocats est de 200 francs au moins et de 400 francs au plus (art. 10 al. 2 FITAF); il peut être augmenté dans une mesure appropriée en cas de contestations pécuniaires (art. 10 al. 3 FITAF). Le Tribunal administratif fédéral fixe les dépens sur la base du décompte de prestations que les parties doivent lui faire parvenir avant le prononcé et, à défaut de décompte, sur la base du dossier (art. 14 al. 1 et 2 FITAF). Ainsi que cela ressort des art. 10 et 14 FITAF, les honoraires de l'avocat dans les procédures devant le Tribunal administratif fédéral ne se calculent pas en fonction de la valeur litigieuse, mais du temps investi (cf. arrêts 2C 343/2010 du 11 avril 2011 consid. 8.3.1 non publié in ATF 137 II 199; 2C 445/2009 du 23 février 2010 consid. 5.1 et 5.2), étant précisé que seul le temps "nécessaire" à la défense de la partie représentée doit être indemnisé (cf. art. 64 al. 1 PA; art. 7 al. 1 et 10 al. 1 FITAF).

3.3. Le Tribunal administratif fédéral dispose d'une certaine marge d'appréciation dans la fixation du montant des dépens (cf. arrêts 12T 1/2015 du 17 mars 2015; 8C 329/2011 du 29 juillet 2011 consid. 6.1; 2C 343/2010 du 11 avril 2011 consid. 8.3.1 non publié in ATF 137 II 199), notamment lorsqu'il doit les arrêter sur la base du dossier conformément à l'art. 14 al. 2 FITAF, parce que la partie n'a pas produit de note d'honoraires (cf. arrêt 9C 108/2010 du 15 juin 2010 consid. 7.2). Le Tribunal fédéral n'intervient en conséquence que si le Tribunal administratif fédéral a excédé ou abusé de son pouvoir d'appréciation (cf. arrêts 8C 329/2011 du 29 juillet 2011 consid. 6.1; 9C 108/2010 du 15 juin 2010 consid. 7.2).

3.4. En l'occurrence, la recourante, représentée par un avocat, n'a pas produit de décompte des prestations de son mandataire devant le Tribunal administratif fédéral. Celui-ci était donc fondé, conformément à l'art. 14 al. 2 FITAF, à statuer sur la base du dossier. La recourante suggère certes qu'un décompte aurait pu lui être demandé. A juste titre, elle ne fait toutefois pas valoir que le Tribunal administratif fédéral avait une obligation en ce sens (cf. arrêt 2C 422/2011 du 9 janvier 2012 consid. 2).

3.5. Reste donc uniquement à examiner si les précédents juges ont excédé, comme le prétend la recourante, leur pouvoir d'appréciation en fixant, sur la base du dossier, le montant des dépens à 1'050 francs.

3.5.1. Le Tribunal administratif fédéral a justifié le montant alloué de 1'050 fr. en se référant à la nature de la cause, à son degré de complexité, à l'écriture de recours et à la "réplique". Comme le relève la recourante, si l'on prend en considération un tarif horaire de 400 fr., le montant alloué correspond à un peu plus de 2h30 de travail (2h37). Au taux horaire moyen de 300 fr. (cf. supra consid. 3.2; art. 10 al. 2 FITAF), cela équivaut à 3h30 d'activité. Il s'agit de vérifier si ce temps de travail reflète le temps nécessaire à la défense des intérêts de la recourante.

3.5.2. Le litige relevait de la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée. On peut admettre que la cause ne présentait pas un degré de complexité particulièrement élevé, s'agissant d'une seule question précise consistant à déterminer si l'achat des deux oeuvres d'art par la recourante relevait de son activité entrepreneuriale de sorte que l'impôt préalable pouvait être déduit. Il n'en demeure pas moins que le domaine considéré est technique. Le Tribunal administratif fédéral a du reste rendu un arrêt de 22 pages, qui tend à faire penser que la question à résoudre n'était pas complètement évidente. Le conseil de la recourante a déposé un recours contre la décision sur réclamation du 4 avril 2016, puis, à la demande du Tribunal administratif fédéral, des déterminations ("réplique" dans l'arrêt querellé) sur la portée d'un arrêt du Tribunal fédéral rendu en cours de procédure. Il résulte du dossier que le conseil de la recourante connaissait déjà bien le litige pour être intervenu devant l'Administration fédérale. Comme le fait valoir cette autorité dans sa réponse, le conseil de la recourante n'avait donc pas à procéder à des recherches approfondies pour rédiger le mémoire de recours, ce qui doit être pris en considération (cf. arrêt 2C 928/2010 du 28 juin 2011 consid. 6). Il ne s'agit toutefois pas de considérer comme nulle la charge de travail requise par la procédure de

recours. La rédaction du mémoire après l'analyse de la décision querellée requérait au moins un travail de quelques heures, quelle qu'ait été la connaissance préalable du dossier par le conseil de la recourante. Par ailleurs, dans le cas d'espèce, les déterminations sur l'arrêt du Tribunal fédéral rendu en cours de procédure ont nécessité un travail supplémentaire et nouveau.

Compte tenu de ce qui précède, l'indemnité allouée, même en tenant compte de la marge d'appréciation dont jouit le Tribunal administratif fédéral en la matière, se révèle excessivement basse. Il n'est en effet pas raisonnable de considérer que le travail objectivement nécessaire à la défense des intérêts de la recourante représentait, si l'on prend un tarif horaire moyen de 300 fr., moins de quatre heures d'activité. Force est donc d'admettre, avec la recourante, que le Tribunal administratif fédéral a excédé son pouvoir d'appréciation en arrêtant à 1'050 fr. le montant des dépens.

3.6. Il se justifie partant d'admettre le recours et d'annuler l'arrêt entrepris en tant qu'il porte sur les dépens alloués (ch. 4 du dispositif). La cause doit être renvoyée au Tribunal administratif fédéral, afin qu'il se prononce à nouveau sur l'indemnité de dépens à verser à la recourante.

4.

L'Administration fédérale, qui succombe et défend un intérêt patrimonial, supportera les frais judiciaires (cf. art. 66 al. 1 et 4 LTF). La recourante, qui obtient gain de cause avec l'aide d'un mandataire professionnel, a droit à des dépens (cf. art. 68 al. 1 et 2 LTF), à la charge de l'Administration fédérale. Il sera précisé, s'agissant du montant, que le Tribunal fédéral le fixe en fonction des règles énoncées dans le règlement du 31 mars 2006 sur les dépens alloués à la partie adverse et sur l'indemnité pour la représentation d'office dans les causes portées devant le Tribunal fédéral (RS 173.110.210.3) et n'est aucunement tenu par la "liste des opérations" pour la procédure devant le Tribunal fédéral que la recourante lui a fait parvenir.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est admis. Le chiffre 4 du dispositif de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 27 juin 2017 est annulé. La cause est renvoyée à cette autorité pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge de l'Administration fédérale des contributions.

3.

L'Administration fédérale des contributions versera à la recourante la somme de 2'000 fr., à titre de dépens pour la procédure devant le Tribunal fédéral.

4.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, et au Tribunal administratif fédéral, Cour I.

Lausanne, le 4 avril 2018  
Au nom de la IIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

La Greffière : Kleber