



Cour I
A-6878/2009
{T 0/2}

Arrêt du 9 décembre 2009

Composition

Pascal Mollard (président du collège), Michael Beusch,
Daniel Riedo, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

X._____ **SA, *****,
Y._____ **SA, *****,
représentées par
Jacques A. Gilliéron SA Cabinet Fiduciaire et Fiscal, ***,
requérantes,

contre

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

Objet

Demande d'interprétation de l'arrêt du Tribunal
administratif fédéral A-313/2007 du 18 septembre 2009
en la cause X._____ SA et Y._____ SA contre
Administration fédérale des contributions AFC.

Faits :**A.**

Les sociétés X. _____ SA et Y. _____ SA, respectivement sises à *** et à ***, exploitent chacune un centre de fitness et sont immatriculées au registre des contribuables TVA depuis le 1^{er} janvier 1995. En date du 13 mai 1996, elles contestèrent leur assujettissement en se fondant sur les ch. 3, 9 et 17 de l'art. 14 de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures).

B.

Par décisions du 5 décembre 2006, l'AFC confirma notamment avoir inscrit à bon droit les sociétés susmentionnées avec effet au 1^{er} janvier 1995. Elle les enjoignit dès lors d'acquitter différents montants à titre de TVA due pour les périodes fiscales allant du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 2000. Concernant les périodes du 1^{er} trimestre 1999 et du 2^e au 4^e trimestre 2000, pour lesquelles les sociétés en question n'avaient initialement pas remis de décomptes, l'AFC admit l'application rétroactive du taux de la dette fiscale nette (TDFN) et appliqua un taux de 5,1 %.

C.

Les sociétés X. _____ SA et Y. _____ SA formèrent recours contre ces décisions par actes du 11 janvier 2007, en contestant la totalité des montants réclamés, au motif que, si ces montants résultaient bien des décomptes qu'elles avaient elles-mêmes remplis, ils avaient été obtenus sur la base d'une application du taux de l'impôt effectif, en lieu et place du TDFN dont elles réclamaient depuis plusieurs mois le bénéfice.

D.

Par réponses du 30 avril 2007, l'AFC conclut notamment à l'admission partielle des recours et proposa de modifier les points 5c et 5d, respectivement les points 5e et 5f, des décisions rendues le 5 décembre 2006 à l'encontre de chacune des recourantes en ce sens que la société X. _____ SA, respectivement la société Y. _____ SA, devait acquitter, sur le vu des décomptes remis pour la période fiscale du 1^{er} trimestre 1999, du montant de Fr. 4'541.60, respectivement de Fr. 8'238.80, plus intérêts moratoires dès le 1^{er} juin 1999 (*recte*), ainsi que, sur le vu des décomptes remis pour les

périodes fiscales allant du 2^e au 4^e trimestre 2000, du montant de Fr. 12'878.40, respectivement de Fr. 26'787.65, plus intérêts moratoires dès le 1^{er} décembre 2000. Selon le ch. 5 desdites réponses, ces corrections résultaient du fait que, s'agissant des périodes pour lesquelles l'AFC avait rétroactivement accordé aux recourantes le bénéfice du TDFN, il y avait lieu, conformément à ce qu'elle avait communiqué dans son courrier du 5 avril 2006, d'appliquer le taux – erroné – de 4,6 %, en lieu et place du TDFN de 5,1 % dont elle avait fait usage dans ces décisions. Pour le surplus, l'AFC conclut au rejet des recours.

E.

Le Tribunal administratif fédéral se prononça par arrêt du 18 septembre 2009. Dans la partie droit de cet arrêt, il est notamment établi ce qui suit:

« 2.3.2. (...)

En résumé, il y a lieu de retenir que les contribuables se voient accorder la possibilité d'adhérer aux TDFN au moment de leur immatriculation, que celle-ci intervienne sur déclaration spontanée de l'assujetti ou de façon rétroactive, à la suite d'un contrôle de l'AFC. Une fois le choix opéré et sous réserve de la réalisation d'un autre motif de changement, un passage d'une méthode de décompte à l'autre ne sera possible qu'à l'échéance du délai d'attente (consid. 2.2.5 ci-avant; arrêt du TAF A-1403 précité consid. 2.1; voir aussi les prises de position de l'AFC du 2 juin 2009). ».

Dès lors, après avoir observé que les recourantes, s'agissant des périodes pour lesquelles elles avaient déjà remis leurs décomptes, avaient opéré leur choix en faveur de la méthode effective, le Tribunal administratif fédéral constata, d'une part, notamment ce qui suit (consid. 4.2):

« 4.2. (...) *Dans ces conditions, et au vu de ce qui a été exposé (cf. consid. 2.3.1 et 2.3.2 ci-avant), les recourantes ne sauraient prétendre à l'application rétroactive du TDFN, s'agissant des périodes pour lesquelles elles avaient déjà remis leurs décomptes et calculé l'impôt au moyen de la méthode effective. Les conclusions formulées en ce sens par les recourantes s'avèrent dès lors mal fondées et les recours doivent être rejetés sur ce point. ».*

D'autre part, faisant droit aux conclusions formulées par l'AFC dans ses réponses du 30 avril 2007, le Tribunal administratif fédéral admit partiellement les recours au sens du considérant 5, libellé de la manière suivante:

« 5.

Dans la mesure où l'AFC a fait mention, dans ses lettres du 5 avril 2006, d'un TDFN - erroné - de 4.6 % pour les périodes du 1^{er} janvier 1999 au 31 décembre 2000, il est possible de se demander si, en vertu du principe de la bonne foi, cette erreur ne pouvait plus être corrigée de sorte que, pour ces périodes, l'AFC devait s'en tenir, comme elle l'a fait, au TDFN susmentionné de 4.6 %. Ce point n'étant pas contesté par les parties, notamment pas par l'AFC elle-même, un examen approfondi de la réalisation des conditions du principe de la bonne foi par le TAF ne s'impose toutefois pas (cf. notamment les réponses de l'AFC du 30 avril 2007, ch. 1 des conclusions et ch. 5 des motifs). Partant, il convient d'admettre partiellement les recours et de modifier les points 5 e et 5 f, respectivement 5 c et 5 d, des dispositifs des décisions sur réclamation rendues le 5 décembre 2006, en ce sens que la société X._____ SA, respectivement la société Y._____ SA, doit acquitter, sur le vu des décomptes remis pour la période fiscale du 1^{er} trimestre 1999, du montant de Fr. 4'541.60, respectivement de Fr. 8'238.80, plus intérêts moratoires dès le 1^{er} juin 1999 (recte), ainsi que, sur le vu des décomptes remis pour les périodes fiscales allant du 2^e au 4^e trimestre 2000, du montant de Fr. 12'878.40, respectivement de Fr. 26'787.65, plus intérêts moratoires dès le 1^{er} décembre 2000. ».

F.

En date du 22 octobre 2009, les sociétés X._____ SA et Y._____ SA (ci-après: les requérantes) ont adressé au Tribunal administratif fédéral une requête en interprétation de son arrêt du 18 septembre 2009. Dans leur demande, les requérantes exposent d'abord avoir compris que le TDFN de 4,6 % devait être appliqué pour les trimestres du 1^{er} janvier 1999 au 31 décembre 2000. Elles constatent ensuite qu'aux termes du considérant 5 de l'arrêt en question, le Tribunal administratif fédéral n'a toutefois appliqué ce taux que s'agissant des périodes du 1^{er} trimestre 1999 et du 2^e au 4^e trimestre 2000, à l'exclusion des quatre autres trimestres de la période considérée.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.

1.1 Conformément à l'art. 129 al. 1 de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF, RS 173.110), applicable par analogie à l'interprétation et à la rectification des arrêts du Tribunal administratif fédéral (art. 48 al. 1 de la loi sur le Tribunal administratif du 17 juin 2005 [LTAF, RS 173.32]), si le dispositif d'un arrêt du Tribunal est peu clair, incomplet ou équivoque, ou si ses éléments sont contradictoires entre eux ou avec les motifs, ou s'il contient des erreurs de rédaction ou de calcul, le Tribunal, à la demande écrite d'une partie ou d'office, interprète ou rectifie l'arrêt.

Selon une jurisprudence constante, l'interprétation tend à remédier à une formulation peu claire, incomplète, équivoque ou en elle-même contradictoire du dispositif de la décision rendue. Elle peut, en outre, se rapporter à des contradictions existant entre les motifs de la décision et le dispositif. Les considérants ne peuvent faire l'objet d'une interprétation que si et dans la mesure où il est nécessaire de recourir aux motifs de la décision pour déterminer le sens de son dispositif. L'interprétation a encore pour but de rectifier des fautes de rédaction, de pures fautes de calcul ou des erreurs d'écriture (arrêt du Tribunal fédéral 5G_1/2008 du 17 novembre 2008 consid. 1.1, avec renvoi à ATF 110 V 222 consid. 1 et les références citées; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1755/2009 du 15 avril 2009 consid. 1.2; cf. également JEAN-FRANÇOIS POUURET, *Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire*, n. 3 *ad* art. 145; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, note marg. 5.78 ss).

Ne sont pas recevables, en revanche, les demandes d'interprétation qui visent à la modification du contenu de la décision. L'interprétation a en effet uniquement pour objet de reformuler clairement et complètement une décision qui ne l'a pas été, alors même qu'elle a été clairement et pleinement pensée et voulue. Enfin, seul est accessible à l'interprétation ce qui, du contenu de l'arrêt, présente le caractère d'une prescription (cf. POUURET, *op. cit.*, n. 1 *ad* art. 145; arrêts du Tribunal fédéral 4G_1/2007 du 13 septembre 2007

consid. 2.1 et 2P.63/2001 du 10 juillet 2002 consid. 1.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1755/2009 précité consid. 1.2).

1.2 Le seul fait qu'une partie allègue ne pas comprendre le sens d'un arrêt ne suffit en outre pas à justifier le dépôt d'une demande d'interprétation. Le requérant doit en effet exposer en quoi et dans quelle mesure l'arrêt en question est peu clair, incomplet ou équivoque. Exceptés les cas dans lesquels l'arrêt est manifestement peu clair, les demandes d'interprétation ne doivent être admises que de façon restrictive (arrêts du Tribunal fédéral 9G_1/2007 du 27 mars 2007 consid. 2 et 4C.86/2004 du 7 juillet 2004 consid. 1.4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1755/2009 précité consid. 1.2).

1.3 Il sied également de relever que les décisions rendues par les autorités administratives et judiciaires, bien qu'unilatérales par nature, créent une relation juridique. Partant, elle sont, une fois émises, nécessairement soumises au principe de la confiance, selon lequel il convient d'attribuer à une déclaration le sens que le destinataire pouvait et devait, de bonne foi et en fonction de l'ensemble des circonstances, lui attribuer (PIERRE MOOR, Droit administratif, Volume II, 2^e éd., Berne 2002, ch. 2.1.2.8 p. 179; cf. également not. ATF 129 III 702 consid. 2.4.1 et 125 III 435 consid. 2a/aa).

En matière d'interprétation des décisions, ce principe commande dès lors d'attribuer le sens que le destinataire de la décision pouvait et devait comprendre selon le texte de la décision, sa motivation et, plus largement, l'ensemble des circonstances qui ont concouru à son élaboration (par exemple la décision dont il est recours, les échanges d'écritures réalisés dans le cadre de la procédure en cause, les pièces versées au dossier, etc.). A cet égard, il y également lieu de tenir compte des capacités particulières du destinataire de la décision, étant précisé qu'une attention adéquate peut être exigée de celui-ci. Lorsqu'il est représenté par un mandataire professionnel, il y a ainsi lieu de se montrer plus exigeant s'agissant de ses facultés de compréhension. L'autorité concernée est en particulier en droit d'attendre du mandataire qu'il ait une connaissance étendue du dossier, qu'il lise la décision rendue dans son entier, en fonction de l'agencement « Faits/Droit/Subsomption » et des explications données, et qu'il soit au surplus familiarisé avec les mécanismes juridiques qui sous-tendent la décision (PIERRE MOOR, op. cit., ch. 2.1.2.8 p. 180;

cf. également not. ATF 129 III 702 consid. 2.4.1, 126 III 6 consid. 3c et 125 III 435 consid. 2a/aa).

2.

En l'espèce, au ch. 2 du dispositif de son arrêt du 18 septembre 2009, le Tribunal administratif fédéral a partiellement admis les recours dans le sens du considérant 5. Il s'ensuit que le sens du dispositif, en particulier son ch. 2, ne peut être compris qu'à la lumière des motifs de l'arrêt. Dès lors, dans la mesure où les requérantes allèguent en outre que la formulation du considérant en question, dont le contenu présente le caractère d'une prescription, est peu claire, incomplète, équivoque ou en elle-même contradictoire et qu'elles ne sollicitent pas, au surplus, de modification du contenu de la décision, la présente demande d'interprétation est recevable (cf. consid. 1.1 ci-avant).

Se référant au considérant 5 de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 18 septembre 2009, les requérantes allèguent avoir compris que le TDFN de 4,6% devait être appliqué pour les trimestres du 1^{er} janvier 1999 au 31 décembre 2000, mais constatent toutefois que le Tribunal administratif fédéral n'a corrigé la décision de l'AFC que s'agissant du 1^{er} trimestre 1999 et des trois derniers trimestre 2000. Elles s'interrogent dès lors sur le fait que le taux de 4,6 % n'ait pas été appliqué aux « quatre autres trimestres », à savoir les 2^e, 3^e et 4^e trimestre 1999, ainsi que le 1^{er} trimestre 2000.

2.1 Il convient de rappeler liminairement qu'à son considérant 4.2, en relation avec les considérants 2.3.1 et 2.3.2, le Tribunal administratif fédéral a confirmé, sur le principe, les décisions de l'AFC du 5 décembre 2006, en rejetant clairement les recours, dans la mesure où ils tendaient à ce que les requérantes soient autorisées à adhérer au TDFN s'agissant *des périodes pour lesquelles elles avaient déjà remis leurs décomptes et calculé l'impôt au moyen de la méthode effective*. S'agissant des « quatre autres trimestres » dont il est fait mention dans la présente demande d'interprétation, les requérantes avaient initialement remis leurs décomptes et calculé l'impôt au moyen de la méthode effective, de sorte qu'il apparaît clairement, aux termes de l'arrêt du 18 septembre 2009 et de son considérant 4.2 en particulier, que les requérantes *n'ont pas été admises, s'agissant de ces quatre trimestres, à décompter au moyen de la méthode du TDFN*.

2.2 Au considérant 5 de l'arrêt en question, le Tribunal administratif fédéral se rapporte en premier lieu à la lettre de l'AFC du 5 avril 2006

qui fait mention, pour la période du 1^{er} janvier 1999 au 31 décembre 2004 – incluant celle du 1^{er} janvier 1999 au 31 décembre 2000 dont il est fait mention dans l'arrêt du 18 septembre 2009 – d'un TDFN de 4,6 %, dont il est précisé qu'il est erroné. Cette lettre, adressée à l'ancien mandataire des requérantes, Me ***, qui représentait également d'autres fitness, a été versée au dossier de la cause et des copies en ont été remises aux requérantes. A son ch. VII, sous la référence – erronée – aux différents TDFN successivement en vigueur de 1995 à 2004, l'AFC expose notamment que le fitness assujetti sous le régime de l'OTVA qui n'a pas encore remis ses décomptes peut encore, s'il le désire, demander son adhésion dès le début de son assujettissement à la méthode des TDFN. Cette lettre, précisée par le courrier de l'AFC du 7 juillet 2006, également versé au dossier et remis en copies aux requérantes, contient ainsi une proposition d'ordre générale, adressée également – mais non uniquement – aux requérantes, d'adhérer au TDFN – erroné – de 4,6 %, s'agissant des périodes du 1^{er} janvier 1999 au 31 décembre 2004 *pour lesquels les fitness concernés n'avaient pas déjà remis leurs décomptes et calculé l'impôt au moyen de la méthode effective*. Cela ressort par ailleurs clairement du considérant C de l'arrêt en question.

Le Tribunal administratif fédéral se demande ensuite si, en vertu du principe de la bonne foi, cette erreur de déclaration de l'AFC concernant le TDFN en vigueur ne pouvait plus être corrigée, de sorte qu'il convenait de s'en tenir, conformément aux conclusions formulées par l'AFC dans ses réponses du 30 avril 2007, à ce TDFN – erroné – de 4,6 %. Relevant toutefois que l'AFC ne contestait pas l'application dudit taux inférieur, le Tribunal administratif fédéral a admis, sans autre examen approfondi de la réalisation des conditions du principe de la bonne foi, de s'en tenir, pour les périodes du 1^{er} janvier 1999 au 31 décembre 2000, à ce TDFN de 4,6 %. Au vu de la référence à la lettre de l'AFC du 5 avril 2006 et en considération du considérant 4.2 de l'arrêt en question, il apparaît clairement que ce taux, auquel il y avait lieu de se tenir pour la période du 1^{er} janvier 1999 au 31 décembre 2000, n'était applicable que s'agissant des trimestres pour lesquels les requérantes n'avaient initialement pas remis de décomptes et avaient été autorisées, selon les décisions de l'AFC du 5 décembre 2006, à décompter en application du TDFN de 5,1 %.

Dans ces conditions et dans la mesure où, concernant les « quatre autres trimestres » que les requérantes mentionnent dans leur

demande d'interprétation, elles avaient déjà remis et arrêté leurs décomptes au moyen de la méthode effective et, partant, s'étaient à bon droit vues refuser, par l'AFC, le bénéfice du TDFN de 5,1 %, il apparaît clairement qu'elles ne pouvaient *a fortiori* pas prétendre, pour ces périodes, à l'application du TDFN – erroné – de 4,6 %.

2.3 Au vu de ce qui précède, le considérant 5 de l'arrêt du 18 septembre 2009 ne pouvait ainsi être compris que comme portant correction, consécutivement à l'application du taux de 4,6 % en lieu et place de celui de 5,1 % initialement retenu, des montants d'impôt dûs par les requérantes pour les périodes – pour lesquelles l'AFC les avait autorisées à décompter au moyen du TDFN – du 1^{er} trimestre 1999 et du 2^e au 4^e trimestre 2000, et ce conformément aux conclusions formulées par l'AFC dans ses réponses du 30 avril 2007. L'arrêt reprend par ailleurs une formulation très proche desdites conclusions, auxquelles il est expressément renvoyé, ainsi qu'au ch.5 des réponses en question, qui fait largement état des motifs ayant conduit l'AFC à proposer cette correction; pour cette raison, le Tribunal administratif fédéral n'a pas jugé bon, dans son arrêt, de s'attarder plus avant sur ces motifs.

2.4 Il s'agit finalement de relever qu'en tant que les recours formés par les requérantes ne portaient pas sur le taux de 5,1 % utilisé par l'AFC pour calculer l'impôt afférant aux trimestres pour lesquels le bénéfice de la méthode des TDFN leur avait été accordé, les corrections apportées par l'arrêt du Tribunal administratif fédéral concernaient des périodes qui n'étaient en soi pas litigieuses; toutefois, dans la mesure où les requérantes, dans leurs recours du 11 janvier 2007, ont contesté la totalité des montants réclamés, c'est avec raison que le Tribunal administratif fédéral a déclaré les recours « partiellement admis ».

2.5 Dans ces conditions, il y a lieu de constater que l'arrêt du Tribunal administratif du 18 septembre 2009 est parfaitement clair, complet, non équivoque et dépourvu de contradictions entre ses considérants et son dispositif (cf. consid. 1.1 et 1.2 ci-avant). Cette conclusion s'impose d'autant plus que les requérantes étaient en l'occurrence représentées par un mandataire professionnel, à l'égard duquel le Tribunal administratif fédéral était notamment en droit de se montrer plus exigeant, s'agissant notamment de ses facultés de compréhension. On pouvait ainsi attendre du mandataire qu'il fut

rompu aux mécanismes du TDFN et qu'il ait une connaissance approfondie du dossier, en particulier qu'il ait lu, dans leur entier, les décisions et les réponses de l'AFC, ainsi que l'arrêt du 18 septembre 2009 (cf. consid. 1.3 ci-avant). Le Tribunal pouvait ainsi à tout le moins partir de l'idée que le mandataire des requérantes avait connaissance des périodes pour lesquelles ces dernières avaient été initialement autorisées à décompter au moyen du TDFN, pour lesquelles seulement, en considération du considérant 5 de l'arrêt en cause, en relation avec son considérant 4.2, l'application du taux – erroné – de 4,6 % entrainé en ligne de compte, conformément aux conclusions formulées par l'AFC dans ses réponses.

3.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter la demande d'interprétation. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont solidairement mis à la charge des requérantes qui succombent (art. 63 al. 1 PA). En application de l'art. 3 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), ceux-ci sont fixés à Fr. 500.--. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA et 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

La demande d'interprétation est rejetée.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 500.--, sont solidairement mis à la charge des requérantes. Ce montant doit être versé sur le compte du Tribunal dans les trente jours qui suivent l'entrée en force du présent arrêt. Le bulletin de versement sera envoyé par courrier séparé.

3.

Le présent arrêt est adressé :

- aux requérantes (Acte judiciaire);
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire).

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Raphaël Bagnoud

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 de la partie recourante (voir art. 42 LTF).

Expédition :