**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**

Cour I
A-3629/2015

# Arrêt du 14 juin 2016

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Salome Zimmermann, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

**A._____,**
représentée par Monsieur Alain Vuithier, avocat,
recourante,

contre

**Administration fédérale des contributions AFC,**
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
autorité inférieure.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée, 1er semestre 2008 au
2e semestre 2009 (aLTVA) ; protection de la bonne foi.

## Vu

la confirmation d'inscription au registre des assujettis adressée par l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) à dame X._____ (ci-après : la recourante) le 5 juillet 2010, par laquelle celle-ci est avisée qu'elle est assujettie à la TVA avec effet au 1er janvier 2009,

la notification d'estimation n° … du 13 septembre 2013, par laquelle l'AFC a, ensuite d'un contrôle mené sur place, effectué une reprise d'impôt de Fr. 24'327.—, plus intérêt, pour les périodes fiscales 2008 et 2009, notification qui a également été qualifiée de décision,

la réclamation du 14 octobre 2013 par laquelle la recourante s'est opposée à cette décision,

la décision sur réclamation du 6 mai 2015 par laquelle l'AFC a rejeté la réclamation de la recourante,

le recours déposé le 8 juin 2015 contre cette décision, par lequel la recourante conclut à l'annulation de celle-ci en tant qu'elle porte sur l'année 2008 uniquement,

la réponse de l'AFC du 11 septembre 2016 par laquelle celle-ci conclut au rejet du recours,

## et considérant

**1.**
que le Tribunal administratif fédéral est compétent ratione materiae pour traiter du recours (cf. art. 32 s., 37 LTAF ; art. 5 PA),

que, en matière de TVA, la procédure distingue normalement la notification d'estimation, la décision et la décision sur réclamation, qui constituent trois étapes distinctes de la taxation,

qu'il n'est normalement pas possible d'attribuer à une notification d'estimation la qualité de décision (cf. art. 43 al. 1 let. a, 78 al. 5, 82 s. LTVA ; ATF 140 II 202; arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4),

que, en revanche, l'AFC et l'assujetti peuvent d'un commun accord renoncer à passer par une procédure de réclamation, ce qui ouvre la voie d'un

recours omisso medio devant le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 83 al. 4 LTVA),

que, en l'occurrence, l'AFC a couplé sa notification d'estimation n° … à une décision,

que, la recourante ayant contesté le bien-fondé de la reprise d'impôt, l'AFC a alors rendu une décision sur réclamation,

que la recourante n'a pas contesté cette manière de faire,

que, dès lors, même si la première décision n'en était peut-être pas une et que la décision sur réclamation constitue alors une simple décision, les parties ont admis qu'il n'y ait pas d'autre examen de la cause par l'AFC,

que la procédure peut donc être soumise au Tribunal administratif fédéral à titre de recours omisso medio dans la mesure où la décision attaquée est motivée suffisamment en détail (cf. arrêts du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 1.2.3, A-1017/2012 du 18 septembre 2012 consid. 1.2.3, A-6740/2011 du 6 juin 2012 consid. 1.1.4, A-5798/2011 du 29 mai 2012 consid. 1.3, A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.3),

qu'il n'est donc pas nécessaire de se demander si un motif particulier permettait ici à l'AFC de coupler à titre exceptionnel la notification d'estimation n° … à une décision,

que la compétence fonctionnelle du Tribunal administratif fédéral est donnée,

**2.**
que le recours répond clairement aux exigences de forme et de fond de la procédure administrative (cf. art. 50 al. 1, 52 PA),

que la recourante jouit sans conteste de la qualité pour recourir (cf. art. 48 PA),

qu'il y a lieu d'entrer en matière,

que le Tribunal jouit d'un plein pouvoir de cognition (cf. art. 49, 62 al. 4 PA),

qu'il limite toutefois son examen aux griefs soulevés, sauf exception (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; arrêts du TAF

A-2516/2014 du 15 décembre 2014 consid. 2.2, A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid. 1.2),

**3.**
que la LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010,

que, toutefois, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA),

que le litige porte ici sur la période 2008,

que la présente cause tombe matériellement sous le coup de l'ancienne loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA ; RS 641.20), et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures),

que, en revanche, le nouveau droit de procédure est applicable (cf. art. 113 al. 3 LTVA),

**4.**
que le litige porte sur un seul grief, soit l'éventuelle violation du principe de la bonne foi par l'AFC en raison du fait qu'elle a décidé d'assujettir la recourante à la TVA pour l'année 2008, alors qu'elle lui avait signalé par son avis du 5 juillet 2010 qu'elle ne serait assujettie qu'à compter de la période 2009,

qu'il convient dès lors de présenter les règles applicables en matière de protection de la bonne foi puis de voir comment elles trouvent à s'appliquer ici,

**5.**
que le principe de la bonne foi découle des art. 5 al. 3 et 9 Cst., ainsi que de l'art. 2 CC,

qu'il confère à chacun le droit à la protection de la confiance légitimement placée dans un renseignement donné par une autorité, lorsqu'une série de conditions sont remplies (cf. ATF 137 I 69 consid. 2.5.1, 131 II 627 consid. 6.1, 129 I 161 consid. 4.1 ; arrêts du TAF A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 3.2.1, A-4673/2014 du 21 mai 2015 consid. 6 ; AUER ET AL., Droit constitutionnel suisse, vol. II, 3e éd., 2013, n. 1173 ss ; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, n. 578),

qu'il faut ainsi (1) que l'autorité ait agi dans un cas concret et vis-à-vis d'une personne déterminée, (2) qu'elle ait été compétente ou qu'elle ait paru l'être, (3) que la personne concernée n'ait pas pu se rendre immédiatement compte de l'inexactitude ou de l'illégalité de l'assurance qui lui était fournie et (4) qu'elle ait pris sur cette base des mesures dont la modification lui serait préjudiciable,

qu'il faut encore que la législation applicable n'ait pas été modifiée entre le moment où l'information en cause a été donnée et celui où le principe de la bonne foi a été invoqué,

**6.**
qu'en l'espèce, la recourante se plaint du fait que l'AFC l'a assujettie d'office à la TVA pour l'année 2008, alors qu'elle lui avait indiqué par son avis du 5 juillet 2010 que son assujettissement avait débuté en 2009,

que, comme la recourante l'indique elle-même, le renseignement dont elle se prévaut ne lui a été donné que postérieurement à l'année en cause,

que, autrement dit, elle ne saurait avoir adopté un comportement en 2008 sur la base d'un renseignement qui lui a été donné en 2010,

que la quatrième condition mise à la protection de la bonne foi (cf. consid. 5 ci-dessus), soit le lien entre le renseignement donné et le comportement adopté par la personne concernée, n'est en aucun cas remplie,

qu'il ne saurait par conséquent y avoir aucun problème lié à la protection de la bonne foi de la recourante relativement à l'année 2008 sur la base du courrier du 5 juillet 2010,

que, contrairement à ce qu'explique la recourante, le fait que l'indication donnée par l'AFC ait été reçue avant le contrôle auquel elle a été soumis n'est pas déterminant,

qu'est à l'inverse déterminant le fait que cette indication a été donnée après l'année à laquelle elle se rapporte (renseignement donné en 2010 au sujet de l'année 2008),

que peu importe dès lors que l'AFC ait modifié sa position sur la base des faits constatés lors du contrôle,

qu'il appartenait à la recourante de contrôler d'elle-même en 2008 si elle était assujettie à la TVA ou non (cf. art. 56 al. 1 aLTVA),

**7.**
que la recourante explique qu'elle devra payer des intérêts plus élevés que si elle avait su d'emblée dès l'année 2010 qu'elle serait assujettie à la TVA pour la période 2008,

qu'en effet, elle aurait alors pu payer plus tôt le montant qui lui est réclamé,

que, à ce jour toutefois, ou du moins au moment où la décision attaquée a été rendue, la recourante n'avait toujours pas versé la somme requise par l'AFC,

qu'elle savait pourtant depuis septembre 2013 au moins, lorsque la notification d'estimation lui a été remise, que l'AFC lui réclamait un arriéré d'impôt pour la période 2008,

qu'elle laisse donc les intérêts courir depuis lors de son propre chef,

que, si ces intérêts courent, cela tient uniquement au fait qu'elle ne paie pas, même avec réserve, et non à l'indication qui lui a été donnée par l'AFC en l'an 2010,

que, en ne payant pas le montant en question tout en prétendant qu'elle aurait voulu le payer plus tôt, elle adopte elle-même une position contradictoire,

que son explication est ainsi dénuée de tout fondement,

**8.**
que la recourante, assistée d'un avocat, n'a soulevé aucun autre grief,

que, en particulier, elle ne conteste pas son assujettissement pour l'année 2008 sur le fond,

qu'elle ne remet pas non plus en cause les taux de TVA appliqués par l'AFC, contrairement à ce qui vaut pour le recours qu'elle a déposé au sujet des années 2010 et suivantes (cf. affaire parallèle A-3640/2015),

que le Tribunal ne voit aucun autre point de la décision attaquée qui mérite d'être examiné,

**9.**
que vu ce qui précède, le recours doit être rejeté,

que, par conséquent, la recourante doit supporter les frais de la procédure,

que ceux-ci seront fixés à 2'500 francs,

que, conformément à l’issue du litige, il n’y a pas lieu de procéder à l’allocation de dépens,

## le Tribunal administratif fédéral prononce :

**1.**
le recours est rejeté.

**2.**
Les frais de procédure, par Fr. 2'500.— (deux mille cinq cents francs) sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais du même montant déjà versée par elle.

**3.**
Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**
Le présent arrêt est adressé :

– à la recourante (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. … ; Acte judiciaire)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

## 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 LTF). 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 entre les mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :