Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-2953/2020

Arrêt du 27 septembre 2021

Composition

Raphaël Gani (président du collège),
Keita Mutombo, Annie Rochat Pauchard, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A._____,
représenté par
Maîtres Dominique Morand et Alexandra Pillonel,
recourant,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (2012 à 2016) ; décision du 12 mars 2020.

Faits :

A.
A._____ (ci-après : le recourant), immatriculé en tant que contribuable à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) entre le 1er janvier 2012 et le 30 juin 2017, exploitait son activité en raison individuelle. Selon contrat de transfert de patrimoine du 30 mai 2017, le recourant transféra cette exploitation à la société anonyme X._____, à ***. En conséquence cette raison fut radiée au *** 2017. Le recourant était propriétaire, jusqu'au transfert d'exploitation précité, de différents immeubles, notamment de surfaces commerciales sises à ***, à *** et à ***. Ces locaux étaient loués à des tiers.

B.
En 2012, le recourant décida d'opter pour l'imposition des locations de l'immeuble commercial sis à ***. Des factures mentionnant la TVA furent également adressées aux locataires des immeubles de *** et ***. Ensuite d'un changement de fiduciaire, le recourant se rendit compte de ce que la TVA qu'il facturait à ses locataires ne pouvait pas être récupérée par ceux-ci, compte tenu du fait qu'ils décomptaient, pour la plupart, selon la méthode des taux de la dette fiscale nette. Par courriel du 20 octobre 2015, il prit dès lors contact avec son conseiller TVA, qui lui recommanda de corriger les factures concernant les locations des immeubles sis à *** et ***, pour l'imposition desquelles il avait opté, selon lui par erreur.

C.
Durant le 1er semestre 2016, le recourant remit à l'AFC des décomptes rectificatifs pour les années 2012 à 2016. Sur cette base et moyennant ajustements, l'AFC procéda au remboursement des montants de TVA. A la fin 2016, le recourant informa les locataires des immeubles concernés de son erreur et émit en leur faveur des notes de crédit pour le montant de TVA facturé selon lui « à tort » sur les loyers des années 2012 à 2015, dont la réception fut attestée par ces derniers

D.
A l'occasion d'un contrôle TVA effectué en 2017 et portant sur les périodes fiscales précitées, l'AFC constata que le recourant avait omis d'imposer certains loyers commerciaux, dont les factures initiales mentionnaient la TVA. Elle considéra que la situation décrite ci-avant relevait d'une annulation de l'option d'imposition des locations immobilières dont la rétroactivité ne pouvait avoir d'effet au-delà de l'année au cours de laquelle il était procédé à l'annulation. Les corrections effectuées pour les années

2012 à 2015 aboutissaient donc à une absence indue d'imposition. Le 10 décembre 2018, elle adressa au recourant une notification d'estimation (no ***), dans laquelle elle arrêta pour les années 2012 à 2016 la créance fiscale (à respectivement CHF 120'793.--, CHF 1'419.--, CHF 14'015.--, CHF 117'797.-- et CHF 8'432.--) et la correction de l'impôt en faveur de l'Etat de CHF 93'688.--.

E.
Par courrier du 21 février 2019, le recourant contesta le bien-fondé de la notification d'estimation, concluant à son annulation partielle. Il se prévalut du caractère non imposable des loyers concernés, dès lors qu'il avait indiqué la TVA par erreur dans ses factures et avait procédé à l'annonce des corrections des chiffres d'affaires imposables auprès de l'AFC. Par décision du 20 janvier 2020, l'AFC confirma la reprise telle que reportée dans la notification d'estimation et refusa la correction du recourant. Par réclamation du 20 février 2020, ce dernier persista à revendiquer le droit de corriger ses factures, concluant à l'annulation de la décision. Par décision sur réclamation du 12 mars 2020, l'AFC rejeta la réclamation sur le fond.

F.
Par recours du 8 mai 2020 au Tribunal administratif fédéral, le recourant conclut principalement à l'admission de la réclamation au fond, et par voie de conséquence, à l'annulation de la décision du 12 mars 2020. Les parties se sont encore déterminées par échange d'écritures des 15 juillet 2020 (Réponse de l'AFC [ci-après également : l'autorité inférieure]) et 19 août 2020 (Réplique du recourant).

Les autres faits et les arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants en droit du présent arrêt.

Droit :

1.
1.1 En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de cette loi, le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est

régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.2 Aux termes de l’art. 50 al. 1 PA, le recours doit être déposé dans les 30 jours qui suivent la notification de la décision. En l’espèce, la décision attaquée a été notifiée au recourant le 13 mars 2020. L’art. 1 de l’ordonnance du 20 mars 2020 sur la suspension des délais dans les procédures civiles et administratives pour assurer le maintien de la justice en lien avec la coronavirus (COVID-19) (RS 173.110.4) prévoit que, lorsqu’en vertu du droit fédéral ou cantonal de procédure applicable, les délais légaux ou les délais fixés par les autorités ou par les tribunaux ne courent pas pendant les jours qui précèdent et qui suivent Pâques, leur suspension commence dès l’entrée en vigueur de la présente ordonnance et dure jusqu’au 19 avril 2020 inclus. Compte tenu de la prolongation exceptionnelle des féries de Pâques, le délai de recours était échu le 12 mai 2020. Déposé le 8 mai 2020, le recours a donc été interjeté en temps utile. Il sied de préciser ici que le recours a été adressé de manière erronée à l’AFC, qui l’a transmise à la Cour de céans, comme le prévoit l’art. 8 PA, de telle sorte que le délai de recours doit également être considéré comme respecté sous cet angle.

1.3 En sa qualité de destinataire de la décision du 12 mars 2020, le recourant est spécialement touché par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (cf. art. 48 al. 1 PA). Pour le reste, le recours répond aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d’entrer en matière.

2.

2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7e éd., 2016, no 1146 ss; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., 2013, no 2.149). Le tribunal de céans applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., 2011, ch. 2.2.6.5, p. 300 s.).

La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (cf. art. 12 PA, applicable en

vertu de l'art. 81 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la TVA [LTVA, RS 641.20]). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1; ATAF 2014/24 consid. 2.2, 2012/23 consid. 4; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2013, ch. 1135 s.).

2.2 Dans ce contexte, il convient de rappeler que la TVA demeure un impôt perçu sur la base d'un système reposant sur l'auto-taxation, même si le nouveau droit a, sur certains aspects, assoupli ce principe. Il n'en reste pas moins qu'il appartient à l'assujetti d'établir les faits et d'appliquer le droit ainsi que d'évaluer les conséquences de ses choix (cf. arrêt du TF 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 4.2; arrêt du TAF A-2541/2008 du 9 septembre 2009 consid. 5.2.2; PER PROD'HOM, La procédure non-contentieuse en matière de TVA, in : OREF [édit.], les procédures en droit fiscal, 3e éd., 2015, p. 252 s.). L'assujetti doit établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. arrêts du TF 2C_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2, 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.5; ATAF 2009/60 consid. 2.5.1; arrêts du TAF A-361/2017 du 30 octobre 2018 consid. 4.2.2 et les références citées, A-1133/2018 du 26 septembre 2018 consid. 2.4.1 [arrêt confirmé par arrêt du TF 2C_1010/2018 du 21 décembre 2018]). L'autorité n'a pas à intervenir à cet effet, si ce n'est à des fins de contrôle (cf. art. 78 LTVA; arrêts du TAF A-1679/2015 du 29 avril 2015 consid. 4.1 [arrêt confirmé par arrêt du TF 2C_596/2016 du 11 janvier 2017], A-2657/2014 du 1er juin 2015 consid. 3.3; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, chap. 6 ch. 144 ss). Le devoir de collaboration de l'assujetti subsiste par ailleurs lorsque l'administration fédérale, en raison d'une défaillance de l'assujetti, doit établir elle-même la créance fiscale. Ainsi, le principe inquisitoire n'est pas illimité et trouve ses limites dans le devoir de collaborer de l'assujetti (cf. arrêt du TAF A-2888/2016 du 2 février 2018 consid. 4.2 et les références citées [arrêt confirmé par arrêt du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018]).

2.3 La LTVA et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1er janvier 2010. Le présent litige

portant sur les périodes fiscales 2012 à 2016, la LTVA et l'OTVA sont seules applicables, tant au fond qu'en ce qui concerne la procédure (cf. art. 112 et 113 LTVA).

Les art. 22 et 27 al. 2 let. b LTVA ont cependant été révisés par le ch. I de la modification du 30 septembre 2016 de la LTVA, avec effet au 1er janvier 2018 (RO 2017 3575 4857; FF 2015 2467). Ce sont donc bien ces dispositions dans leur teneur jusqu'au 31 décembre 2017 qui sont en l'espèce applicables.

3.
Le présent litige porte sur la correction par le recourant de la TVA facturée sur les loyers des immeubles de *** et ***. Celui-ci souligne que la mention initiale de la TVA est le fruit d'une erreur de la personne en charge de sa comptabilité et qu'à aucun moment, il n'avait eu la volonté d'assujettir volontairement à la TVA une prestation qui ne l'était pas de par la loi. Il estime ainsi remplir les conditions pour avoir le droit de corriger les factures concernées. A l'inverse, l'autorité inférieure soutient que la facturation des loyers avec la mention de la TVA – même issue d'une erreur de l'assujetti – équivaut à une option pour l'imposition des prestations exclues du champ de l'impôt et qu'il n'est pas possible, après le délai de finalisation, de revenir sur cette option.

3.1 La règlementation de l'option pour l'imposition au sens de l'art. 22 LTVA a fait l'objet d'un examen approfondi par le Tribunal fédéral dans l'ATF 140 II 495 consid. 3.4, en particulier consid. 3.4.7 p. 508 s. (traduit in : RDAF 2015 II 330). Il a ainsi été jugé que l'option est un état de fait doublement déterminant : l'option exercée de manière juridiquement valable conduit immédiatement à l'imposition de la prestation (cf. art. 22 al. 1 LTVA) et écarte l'exclusion, qui prend sinon place, du droit à la déduction de l'impôt préalable (cf. art. 29 al. 1 LTVA). En ce qui concerne l'exigence de la divulgation (« qu'il l'indique clairement », « offener Ausweis der Steuer », « lo indichi chiaramente »), il s'agit d'une prescription de validité (question du « si »). Cette prescription est remplie lorsque la manifestation de volonté au sujet de l'existence de l'impôt et la déclaration de reconnaissance sur le montant de l'impôt sont exprimées, ce qui en règle générale ne peut se produire que par la mention dans la facture au débiteur (question du « comment »). En l'espèce, il n'est pas contesté que le recourant a fait figurer la TVA sur ses factures de loyer et dans ses décomptes trimestriels et qu'il a ainsi rempli valablement toutes les conditions pour l'imposition de prestations qui pouvaient faire l'objet d'une option.

3.2 Il faut relever en premier lieu avec l'autorité intimée que le recourant a clairement mentionné la TVA sur les factures de prestations et dans ses décomptes trimestriels et qu'il a ainsi fait usage de son droit d'option au sens de l'art. 22 LTVA. L'erreur dans la formation de sa volonté, serait-elle établie, n'y changerait rien. L'aménagement du droit d'option à l'art. 22 LTVA ne laisse pas de place à une composante *véritablement* subjective : dès lors que l'option est exercée de manière juridiquement valable, elle conduit immédiatement à l'imposition de la prestation. Or, la mention sur la facture couplée en l'espèce à l'indication dans le décompte trimestriel remplit incontestablement les conditions légales. Ainsi, on ne saurait suivre le recourant lorsqu'il soutient (Recours p. 7) qu'il serait nécessaire de rechercher la volonté de l'assujetti lors de l'option et que l'absence d'une telle volonté rendrait l'option caduque. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. consid. 3.1 ci-avant) et de la Cour de céans (cf. arrêt du TAF A-2783/2019 du 17 août 2020 consid. 5.4), l'option exercée de manière juridiquement valable conduit immédiatement à l'imposition de la prestation même si l'option est « involontaire ». C'est aussi la conséquence de l'importance déterminante que la facture (commerciale) revêt dans le système suisse de la TVA (cf. notamment ATF 131 II 185 consid. 5; arrêt du TF 2C_411/2014 du 15 septembre 2014 [traduit in : RDAF 2016 II 204] consid. 2.2.2). Conditionner la validité d'une option pour l'imposition d'une prestation à une correcte volonté – interne – de l'assujetti n'est pas compatible avec ce système. C'est d'autant moins le cas si l'on prend en considération que la TVA facturée justifie du point de vue de la personne assujettie destinataire de la prestation à nouveau un impôt préalable en principe susceptible d'être déduit. Seule est donc déterminante la manifestation externe de la volonté de l'assujetti d'opter, laquelle, encore une fois, est réalisée à satisfaction de droit en l'espèce par l'indication de la TVA sur la facture et sur le décompte trimestriel correspondant.

Autre est cependant la question d'une correction ultérieure de l'option dont il a été valablement fait usage.

3.3

3.3.1 D'une manière générale, que la TVA facturée l'ait été à tort ou qu'elle ait été calculée de manière trop élevée et qu'aucune correction n'ait eu lieu (cf. art. 27 al. 4 LTVA), l'impôt porté en compte reste dû au regard du principe « Impôt facturé, impôt dû », respectivement, « fakturierte Mehrwertsteuer gleich geschuldete Mehrwertsteuer » (cf. art. 27 al. 2 LTVA; arrêt du TF 2C_411/2014 précité consid. 2.2.3). Il existe en effet une base légale de droit positif dans la législation sur la TVA fonctionnant comme une base d'imposition propre. Il s'agit d'un « objet complémentaire

de l'impôt » (« Hilfssteuerobjekt »), qui – contrairement à l'objet principal de l'impôt – ne repose pas sur un rapport de prestations (cf. ATF 144 II 412 [traduit in : RDAF 2019 II 704] consid. 3.2.4 et 3.3.4 s.). Cet objet complémentaire existait déjà sous l'ancien droit, mais sans base légale formelle (cf. ATF 131 II 185 consid. 5; arrêts du TF 2C_487/2011 du 13 février 2013 consid 3.9 in : Archives 82 p. 241, 2C_391/2010 du 10 janvier 2011 consid. 4, 2C_285/2008 du 29 août 2008 consid. 3). Dans la version de la LTVA en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 (cf. ci-avant consid. 2.3), l'art. 27 al. 2 était formulé de la manière suivante : « *Celui qui fait figurer l'impôt dans une facture sans en avoir le droit ou mentionne un taux ou un montant d'impôt trop élevé est redevable de cet impôt, sauf s'il remplit une des conditions suivantes: a. il corrige sa facture conformément à l'al. 4; ou b. il prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier, ce qui est le cas notamment lorsque le destinataire de la facture n'a pas déduit l'impôt préalable ou que l'impôt préalable déduit a été remboursé* ». Il y a ainsi, dans cette disposition légale, le principe même selon lequel la facturation erronée de la TVA constitue un fait générateur de l'imposition et l'exception à ce principe, à savoir les circonstances dans lesquelles cette facturation erronée peut être corrigée.

Pour déclencher l'imposition sur la base du principe « impôt facturé = impôt dû », il importe peu de connaître la raison pour laquelle la TVA est indiquée de manière erronée. La qualification inexacte d'une prestation concernant son caractère imposable (bien qu'exclue du champ de l'impôt sans droit d'option ou franche d'impôt), la qualification inexacte d'une prestation sous l'angle du taux d'imposition (taux d'imposition trop haut), mais aussi de simples fautes dans la détermination de la base de calcul de l'impôt ou du montant de l'impôt constituent des exemples typiques qui conduisent à une imposition (cf. arrêt du TAF A-2783/2019 précité consid. 5.5.1; à ce sujet, cf. particulièrement REGINE SCHLUCKEBIER, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, n° 8 ad art. 27 LTVA; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL RENÉ JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum MWSTG, 3e éd. 2012, ch. 1614). Il en va de même des taux d'imposition (excessifs) fantaisistes (cf. Message du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA [FF 2008 6277 6363]).

3.3.2 La restitution du sens des dispositions relevant du droit de la TVA suit intrinsèquement les règles habituelles d'interprétation des lois et des ordonnances (cf. ATF 140 II 495 consid. 2.3.4, 140 II 80 consid. 2.5.3, 138 II 251 consid. 2.3.3). Au-delà de ce principe, il s'agit de prendre en

considération le fait que les exceptions à l'assujettissement (objectif et subjectif) dans un système d'impôt général sur la consommation sont d'emblée problématiques d'un point de vue téléologique et systématique (cf. ATF 138 II 251 consid. 2.3.3; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5e éd. 2021, § 16 ch. 24; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, op. cit., ch. 1447; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwert-steuergesetz, 2010, § 1 ch. 86; dans ce sens également, PHILIP ROBINSON, in : MARKUS REICH, Steuer-recht, 2e éd. 2012, § 33 ch. 18).

3.3.3 Il résulte du texte légal de l'art. 27 al. 2 LTVA que son champ d'application concerne des cas de « mention inexacte ou indue de l'impôt », comme l'indique déjà sa note marginale. Pour remplir les conditions de cette disposition et pouvoir en quelque sorte être libéré de l'assujettissement au principe « Impôt facturé, impôt dû », il faut avoir fait figurer l'impôt dans une facture sans en avoir le droit ou avoir indiqué un montant d'impôt trop élevé. La mention de l'impôt est ainsi indue lorsqu'elle est le fait d'une entité qui n'est pas immatriculée au registre des assujettis (art. 27 al. 1 LTVA; cf. BÉATRICE BLUM, in : Zweifel/Beusch/Glauser/ Robinson [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, n° 11 ad art. 27 LTVA; REGINE SCHLUCKEBIER, in : Geiger/Schluckebier [édit.], MWSTG-Kommentar, 2e éd., 2019 [ci-après cité : SCHLUCKEBIER, in : MWSTG-Kommentar], n° 15 ad art. 27 LTVA). L'indication de la TVA est également prohibée dans le cadre de la procédure de déclaration (art. 27 al. 1 LTVA; cf. BLUM, op. cit., n° 11 ad art. 27 LTVA). L'auto-taxation de la TVA survient finalement sans droit lorsqu'elle s'opère en relation avec des prestations exclues du champ de l'impôt pour lesquelles l'option est prohibée (art. 22 al. 2 LTVA; cf. BLUM, op. cit., n° 11 ad art. 27 LTVA; SCHLUCKEBIER, in : MWSTG-Kommentar, n° 6 ad art. 27 LTVA). La mention de la TVA est inexacte lorsque la facture indique « un taux ou un montant d'impôt trop élevé ». Il en est ainsi quand l'assujetti facture au taux normal des prestations soumises au taux réduit ou au taux spécial (cf. arrêt du TF 2C_411/2014 précité consid. 2.2.4; BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER/ KOCHER, op. cit., ch. 11). Dans ces cas, la facturation n'est pas prohibée par la loi mais procède d'une erreur commise par l'assujetti. Celui-ci applique la loi de manière erronée ou détermine le montant de l'impôt de façon incorrecte (cf. SCHLUCKEBIER, in : MWSTG-Kommentar, n° 19 ad art. 27 LTVA), ce qui conduit à un résultat non conforme à la loi. L'assujetti commet dans ce contexte une erreur de qualification induisant un traitement fiscal illégal (cf. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/ PROBST, op. cit., ch. 1614) et non pas une simple erreur dans la formation

de sa volonté (qui conduit à un résultat conforme à la loi). Il y a ainsi mention inexacte de l'impôt lorsque l'assujetti fait application d'un traitement qui contrevient à la LTVA (p. ex. imposition de prestations exonérées au sens de l'art. 23 LTVA ou application d'un taux d'impôt trop élevé).

Tel n'est en revanche pas le cas lorsque l'assujetti commet une erreur dans le choix entre plusieurs traitements conformes à la loi, soit lorsqu'il opère un choix qu'il regrette par la suite (cf. arrêt du TAF A-2783/2019 précité consid. 5.5.3). Or, tel est le cas du recourant en l'espèce même si l'on considère qu'il a mentionné de manière involontaire la TVA sur sa facture dès lors que, compte tenu des prestations en cause, il avait le droit de le faire. L'erreur du recourant n'entre ainsi pas dans le champ d'application de l'art. 27 al. 2 LTVA déjà sur la base d'une interprétation grammaticale de son texte. Il y a lieu ainsi d'admettre que l'option pour l'imposition valablement effectuée juridiquement ne peut pas être corrigée sur la base de l'art. 27 al. 2 LTVA, faute d'être « inexacte » ou « indue ».

Au surplus, l'exclusion du champ de l'impôt au sens de l'art. 21 LTVA ne saurait être qualifiée d'imposition au « taux zéro » de la TVA. Par conséquent, l'option pour l'imposition d'une prestation exclue du champ ne peut pas être qualifiée de taux d'imposition trop haut, hypothèse couverte par l'art. 27 al. 2 LTVA. En d'autres termes, l'option erronée d'imposition pour des prestations pour lesquelles l'option est autorisée à l'art. 22 LTVA n'est pas une erreur de taux de l'impôt (cf. arrêt du TAF A-2783/2019 précité consid. 5.5.3).

Cette solution, qui découle de l'interprétation grammaticale et systématique de la loi, est encore confortée par les indications résultant des travaux préparatoires.

3.4 En effet, comme l'indique l'autorité inférieure, le Tribunal fédéral dans l'ATF 140 II 495 précité (spéc. consid. 3.3.3, les citations sont celles de l'arrêt dans sa traduction à la RDAF 2015 II 330) a minutieusement examiné les travaux préparatoires de cette disposition légale. Au cours des délibérations devant la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national (CER-N) des 12 et 13 janvier 2009, la discussion en relation avec l'art. 22 P-LTVA tourna essentiellement autour de la rétroactivité de l'option et du champ d'application de l'option simple. Le membre de la commission X. exposa au sujet de sa proposition (n° 81) que lorsque quelqu'un opte, cela devrait signifier qu'il « doit mettre la TVA sur la facture ». On retrouve plus loin dans le protocole la remarque suivante :

« En tant que consommatrice (en s'adressant à une membre de la commission), peut-être allez-vous dire que cela vous paraît trop cher. Alors le fournisseur de la prestation n'optera pas de manière imprudente » (p. 14 en bas). Lors de la séance de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats (CER-E) du 27 avril 2009, l'émissaire de l'AFC mentionna les difficultés administratives qui résulteraient en cas d'option rétroactive du fait que les pièces sont « établies de manière erronée ». C'est pourquoi l'AFC pouvait d'autant plus adhérer à la proposition « élégante » du membre de la commission Y., d'après laquelle « chaque fois que quelqu'un facture une prestation avec de la TVA, même si celle-ci est exclue du champ de l'impôt, il doit la soumettre à l'impôt » (p. 16). Le membre de la commission Z. s'enquit ensuite auprès des délégués de l'AFC qui étaient présents de la manière dont il convenait de comprendre la notion « pour autant qu'il l'indique clairement ». Il demanda: « Est-ce que cela signifie qu'il faut inscrire l'impôt sur la facture ? Le destinataire doit le voir. Deuxièmement, cela doit aussi être fait dans le décompte trimestriel. [...]. Lorsque vous (en s'adressant au représentant de l'AFC) effectuez un contrôle, vous allez sur place et vous vérifiez si c'est conforme avec les factures. Si c'est ainsi que cela se passe, je suis d'accord (également p. 16) ». Cette contribution ne donna lieu à aucune opposition. Par conséquent, la proposition de la CER-E à l'attention du plénum à ce sujet fut que « la personne assujettie [...] sous réserve de l'alinéa 2 peut imposer chaque prestation exclue du champ de l'impôt par l'indication claire de l'impôt ». Cela correspond à la version que l'on trouve dans la loi.

Il résulte ainsi de ces travaux préparatoires que le législateur a voulu un système d’option pour l’imposition des prestations exclues qui soit relativement souple. Selon la jurisprudence, l’option peut être effectuée indépendamment pour chaque prestation, par la « simple » mention de la TVA sur la facture de prestations et dans le décompte trimestriel. Le corolaire de cette souplesse du système pour opter consiste dans la relative rigidité d’une correction de cette option. Même si les discussions en commission ont tourné autour de la question d’une option rétroactive – pour l’exclure finalement avec le système adopté –, il doit en aller de même pour la correction de l’option (cf. arrêt du TAF A-2783/2019 précité consid. 5.6).

3.5 La LTVA prévoit en effet que les prestations exclues du champ de l'impôt pour lesquelles l'option est autorisée peuvent être soumises à deux traitements distincts : la non-imposition sans droit à la déduction de l’impôt préalable (art. 21 al. 1 LTVA et art. 29 al. 1 LTVA), d'une part, et l'imposition

avec droit à la mise en compte de la charge préalable (art. 22 al. 1 LTVA et 29 al. 1 *a contrario* LTVA), d'autre part. La mention de la TVA en relation avec de telles prestations ne procède ainsi cas échéant pas d'une erreur de qualification dès lors qu'il n'est pas fait application d'un traitement non conforme à la loi, mais d'une erreur dans la manifestation externe de la volonté de l'assujetti (l'émetteur de la facture choisissant un traitement ne contrevenant pas à la loi). Dans cette hypothèse, qui est celle du cas d'espèce, l'obligation d'acquitter l'impôt résulte par ailleurs de l'objet principal et non pas de l'objet complémentaire de l'impôt. Elle repose sur des règles de droit matériel (art. 22 al. 1 LTVA) et non pas sur la seule indication de la TVA sur la facture (art. 27 al. 2 LTVA). La mention de la TVA en relation avec des prestations exclues du champ de l'impôt pour lesquelles l'option est autorisée n'étant ni indue, ni inexacte, le droit de corriger les factures au sens de l'art. 27 al. 2 let. a LTVA ne trouve pas application dans ce contexte (cf. arrêt du TAF A-2783/2019 précité consid. 5.7).

3.6 Par surabondance, il faut souligner ici que la limitation de la correction rétroactive de l'option n'est pas uniquement motivée par le souci d'éviter des situations potentiellement abusives. Même si une annulation rétroactive de l'option – fut-elle possible – ne permettait pas aussi facilement qu'un changement de méthode de décompte ou une option d'imposition rétroactive d'optimiser la charge fiscale globale d'un assujetti, cet élément ne serait pas déterminant. Il en va de même en l'espèce de l'argument du recourant (Recours, p. 8) selon lequel la rectification des factures le plaçait dans une situation plus défavorable, dès lors que sans rectification, il aurait pu prétendre à la récupération de l'impôt préalable complémentaire sur ses investissements immobiliers. C'est en effet l'interprétation globale de la disposition légale qui aboutit à la solution de refus de correction rétroactive de l'option après l'échéance du délai de finalisation, et pas un raisonnement lié de près ou de loin à l'évasion fiscale ou à l'abus du système de l'option.

3.7 Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être rejeté sur ce point. L'indication de la TVA sur la facture de loyers des immeubles de *** et *** ainsi que dans les décomptes correspondants, même résultant d'une manifestation erronée de la volonté du recourant, remplit les conditions pour une option juridiquement valable et représente par conséquent le mode d'exercice de l'option. Dans un tel cas, la facturation de la TVA en résultant n'est ni inexacte, ni indue au sens de l'art. 27 LTVA, de sorte que cette disposition ne saurait trouver application. Une correction de cette option n'est ainsi plus possible dans le cas d'espèce.

4.
Dans un deuxième temps, le recourant invoque la violation du principe de la bonne foi. Selon celui-ci, l'autorité intimée aurait adopté un comportement contradictoire en autorisant la correction des factures des immeubles de *** et *** avant de se raviser à l'occasion du contrôle TVA. Le recourant se serait donc fié à l'assurance tacite donnée par l'autorité inférieure dans la mesure où celle-ci n'aurait pas averti celui-là du caractère illicite de l'opération effectuée.

4.1 Découlant directement de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (cf. ATF 141 V 530 consid. 6.2, 129 I 161 consid. 4.1, 128 II 112 consid. 10b/aa, 126 II 377 consid. 3a et les arrêts cités). Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (cf. ATF 141 V 530 consid. 6.2, 129 I 161 consid. 4.1, 122 II 113 consid. 3b/cc et les références citées; arrêt du TF 1C_277/2020 du 27 août 2020 consid. 2.2; arrêt du TAF A-262/2018 du 29 mars 2019 consid. 8.1.1).

La promesse ou l'assurance peut revêtir la forme d'une manifestation de volonté écrite ou orale qui s'analyse comme un acte juridique ou matériel. Plutôt que d'une déclaration, il peut s'agit d'une action ou même d'une omission. Dans ce dernier cas, il faut, mais suffit que l'administré ait pu déduire de la passivité prolongée de l'autorité, au vu de l'ensemble des circonstances, qu'elle s'y tiendra à l'avenir (cf. ATF 137 II 182 [traduit in : RDAF 2012 I 552] consid. 2.5.1 ss et 3.6.2, 131 V 472 consid. 5; JACQUES DUBEY, in : Martenet/Dubey [édit.], Commentaire romand, Constitution fédérale, Préambule - art. 80 Cst., 2021, n° 82 ad art. 9 Cst.). En revanche, le seul fait qu'une autorité a traité une personne d'une certaine manière

dans une situation déterminée ne constitue pas une circonstance permettant d'invoquer le droit à la protection de la bonne foi (cf. ATF 129 I 161 consid. 4.2, 126 II 377 consid. 3b).

4.2 Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le celui de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst.; ATF 118 Ib 312 consid. 3b; JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse, 2e éd., 1998, p. 132; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6e éd., 2002, p. 28 et les nombreuses références). D'une part s'ajoute, aux conditions précitées, celle que l'intérêt à la bonne application du droit ne l'emporte pas sur celui de la protection de la confiance légitime (cf. arrêts du TAF A-5288/2018 du 10 septembre 2020 consid. 9.4.1 [arrêt confirmé par arrêt du TF 2C_859/2020 du 3 mars 2021], A-601/2019 du 19 février 2020 consid. 2.6.1 [attaqué devant le TF {procédure 2C_263/2020}]). D'autre part, la bonne foi de l'assujetti n'est protégée que lorsque les conditions susmentionnées sont réunies de manière claire et sans équivoque (cf. ATF 118 Ib 312 consid. 3b; arrêt du TAF A-2991/2014 du 10 novembre 2015 consid. 5.1 [arrêt confirmé par arrêt du TF 2C_1120/2015 du 26 avril 2017]; RIVIER, op. cit., p. 132).

4.3 La protection de la confiance a pour conséquence d'empêcher qu'un administré ne subisse un préjudice. Cela peut signifier que l'autorité se retrouve liée par ses renseignements malgré leur inexactitude, que des délais manqués doivent être restitués quand bien même la prétention juridique matérielle est d'ores et déjà périmée, voire que l'autorité doive indemniser l'administré pour le dommage qu'il subit. En d'autres termes, le principe de la confiance conduit à imputer à l'autorité le sens objectif de son comportement, même s'il ne correspond pas à sa volonté, et à en assumer les conséquences causales (cf. arrêts du TAF A-5278/2018 du 29 janvier 2019 consid. 4.3.1, A-6840/2015 du 21 décembre 2016 consid. 5.6.4; cf. également PIERRE MOOR/ALEXANDRE FLÜCKIGER/VINCENT MARTENET, Droit administratif, Vol. I, 3e éd. 2012, ch. 6.4.5). Dans un sens plus étroit, le principe de la confiance se réfère à l'interprétation des décisions, déclarations et comportements d'une partie à un rapport de droit. Ils doivent recevoir le sens que l'autre partie pouvait raisonnablement leur attribuer en fonction des circonstances qu'elle connaissait ou aurait dû connaître (cf. THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2e éd. 2018, n° 569).

4.4 Le droit au respect d'une promesse suppose évidemment que l'administré ait été de bonne foi. On ne saurait protéger un administré qui a ou aurait dû reconnaître que l'autorité prenait un engagement irrégulier ou lui donnait un renseignement inexact. La bonne foi de l'administré s'examine au regard de sa formation et de son expérience. On attendra d'un avocat ou d'un fiscaliste, dans son secteur d'activité, d'avantage d'attention que de la part d'un administré à qui on ne demande de relever que les erreurs manifestes de l'autorité, en ce sens qu'elles sont à ce point grossières qu'elles peuvent être identifiées immédiatement; en règle générale, il peut présumer que les affirmations de l'autorité sont exactes (cf. ATF 138 I 49 consid. 8.3.2, 135 III 374 consid. 1.2.2.2, 132 II 21 consid. 6.1; arrêts du TAF A-5368/2018 du 23 juillet 2019 consid. 3.3, A-2699/2018 du 28 mars 2019 consid. 4.2 s.). L'administré se verra cependant imputer l'attention attendue de la part de son mandataire (cf. DUBEY, op. cit., n° 85 ad art. 9 Cst. et références citées).

4.5 Pour que l'autorité soit tenue au respect d'une promesse, il faut que l'administré ait été déterminé par cette promesse à adopter un comportement qui, si celle-là ne tenait pas parole, serait préjudiciable à ses intérêts. Il faut donc que le comportement ait été motivé par la promesse, qu'il s'agisse d'accomplir ou de s'abstenir d'un acte. Un tel rapport de causalité entre promesse et comportement préjudiciable fait défaut lorsqu'il apparaît que l'administré aurait adopté le même comportement sans promesse ou assurance de la part de l'autorité, respectivement lorsqu'il a reconnu l'irrégularité de la promesse reçue (cf. arrêt du TF 2C_453/2009 du 3 février 2010 consid. 5; DUBEY, op. cit., n° 86 ad art. 9 Cst. et références citées).

4.6 Il incombe à l'administré qui se prévaut du droit au respect d'une promesse d'apporter la preuve qu'il a reçu une telle promesse (art. 8 CC; cf. DUBEY, op. cit., n° 86 ad art. 9 Cst.). Les assurances ou promesses données par oral, notamment par voie téléphonique doivent pouvoir être étayées par des documents écrits (cf. arrêt du TF 2A.191/2002 du 21 mai 2003 consid. 3.2.2; arrêts du TAF A-2036/2008 du 19 août 2009 consid. 2.4.2, A-1681/2006 du 13 mars 2008 consid. 5.2.7). L'administré qui veut fonder sa réclamation sur des assurances reçues par la voie orale doit demander à l'administration de lui fournir une confirmation écrite de sa communication orale (cf. arrêts du TAF A-2036/2008 précité consid. 2.4.2, A-1391/2006 du 16 janvier 2008 consid. 3.2).

4.7 Le principe de la bonne foi comprend également la prohibition des comportements contradictoires, qui postule en substance qu'une même

autorité ne doit pas, par rapport à une même personne, exprimer des opinions divergentes ou se comporter de manière différente dans des affaires semblables (cf. ATF 143 IV 117 consid. 3.2, 136 I 254 consid. 5.2; arrêt du TF 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 7.2; JACQUES DUBEY/ JEAN-BAPTISTE ZUFFEREY, Droit administratif général, 2014, nos 729 à 731). En règle générale, l'inaction ou le silence d'une autorité ne saurait, en revanche, fonder une situation de confiance en laquelle l'administré peut légitimement se fier (cf. arrêts du TAF A-2991/2014 du 10 novembre 2015 consid. 5.1, A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 6, A-2925/2010 du 25 novembre 2010 consid. 4.2.2). Outre l'existence d'un comportement clairement contradictoire, les cinq conditions déjà exposées précédemment pour les renseignements inexacts ou les assurances données doivent également être satisfaites. En particulier, l'administré qui entend se fonder sur un prétendu comportement contradictoire d'une autorité doit avoir pris des dispositions irréversibles (cf. ATF 121 I 181 consid. 2; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, op. cit., ch. 6.4.2.3).

4.8 En l'occurrence, le recourant n'a reçu aucune assurance de la part de l'autorité intimée quant à la licéité d'une correction de factures au sens de l'art. 27 al. 2 LTVA en lien avec des prestations exclues du champ de l'impôt pour lesquelles l'option est autorisée. A aucun moment, l'autorité ne s'est prononcée explicitement sur la question litigieuse, ni n'a été appelée à le faire.

En outre, l'autorisation donnée par l'autorité de procéder à ladite correction de l'impôt ne saurait être considérée comme une assurance tacite de la conformité au droit du comportement adopté. Premièrement, parce que l'art. 27 LTVA ne soumet pas cette opération au contrôle de l'autorité. Secondement, car cela viderait de sa substance le principe de l'auto-taxation – central en matière de TVA (cf. consid. 2.2) – selon lequel il appartient à l'assujetti d'établir les faits et d'appliquer le droit ainsi que d'évaluer les conséquences de ses choix. En effet, si l'on devait suivre l'argument du recourant, l'autorité ne serait alors plus habilitée à procéder à aucun correctif de l'impôt postérieur à une déclaration fiscale, dans la mesure où l'absence de contrôle immédiat de la bonne exécution de l'opération imposable vaut promesse. Tel ne saurait être le cas en matière fiscale, dès lors que l'assujetti est le seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables; l'autorité n'a pas à intervenir à cet effet, si ce n'est à des fins de contrôle (cf. consid. 2.2).

Le fait que 13 échanges écrits et oraux aient eu lieu entre l'autorité inférieure et la fiduciaire ne change rien à ce qui précède. D'abord, parce

que le recourant n'avance aucune preuve de cette correspondance, ce qui rend difficile l'examen de son contenu. Ensuite, car dans la mesure où l'on se tient à ses dires, ces échanges ne concernent que l'exactitude des rectifications annoncées et non leur licéité. Leur nombre se justifie vraisemblablement dans le fait que la correction de l'imposition impliquait pour l'autorité le remboursement de la TVA encaissée; celle-ci voulait donc s'assurer de l'exactitude des montants prétendument dus afin de procéder aux ajustements y relatifs, ainsi que vérifier l'attestation de réception des destinataires de la correction. Le fait que l'autorité inférieure effectue le remboursement des montants de TVA sans examen en droit ne fait que confirmer le principe de l'auto-taxation précité.

A cela s'ajoute que le recourant est épaulé d'un conseiller TVA et d'une fiduciaire dans la gestion de sa fiscalité, l'attention attendue de ces derniers lui étant imputable. Or, il est attendu de mandataires professionnels en matière fiscale de demander à l'autorité un renseignement écrit au sens de l'art. 69 LTVA en cas de doute quant à la licéité de la correction de factures litigieuse; ceux-ci ne pouvaient déduire du silence de l'autorité une quelconque promesse implicite.

Le recourant se réfère ensuite à la pratique publiée de l'autorité inférieure. Il soutient que la restriction temporelle des corrections de factures en lien avec des prestations exclues du champ de l'impôt pour lesquelles une option d'imposition est possible (cf. Web-Info TVA 04 « Objet de l'imposition », ch. 7.1), publiée dans la pratique du 12 juin 2018, constitue un changement de pratique au détriment du contribuable, applicable seulement à partir du 1er janvier 2018, soit postérieurement à la période sous contrôle. Cette nouvelle pratique, qui limiterait donc le droit à procéder à des corrections que la pratique précédente consacrait tacitement, ne lui serait donc pas opposable. Le recourant ne saurait être suivi sur ce point.

En effet, l'absence de toute référence à la correction d'une option exercée n'équivaut en rien à un droit de procéder à cette opération, dans la mesure où les conditions de l'art. 27 LTVA ne sont pas remplies. Dans le même sens, la nouvelle pratique publiée ne limite pas le droit de corriger de telles factures étant donné que ce droit n'a jamais existé. L'occurrence consacrée dans la nouvelle pratique et qui concerne le recourant en l'espèce est celle d'une option exercée en déclarant la TVA dans le décompte. Or, dans ce cas, l'autorité ne parle pas de « correction » mais se réfère au nouvel art. 39 OTVA, entré en vigueur au 1er janvier 2018, selon lequel il n'est plus possible d'exercer l'option ou de renoncer à une option déjà exercée après l'écoulement du délai de finalisation défini à

l’art. 72 al. 1 LTVA (cf. Web-Info TVA 04 « Objet de l’imposition », ch. 7.1). Il découle de ce qui précède que le recourant ne pouvait pas déduire de la pratique publiée avant le 12 juin 2018 un droit à la correction d’une option exercée.

Enfin, les corrections des factures litigieuses ont été recommandées par le conseiller TVA du recourant le 20 octobre 2015, soit avant toute prise de contact avec l’autorité inférieure. A cet égard, le rapport du 4 septembre 2017 établi par le mandataire (cf. Recours, pièce 7) atteste de son absence de doute sur la licéité de l’opération au moment où elle a été proposée. Ce n’est qu’en 2016 et sur la base desdites recommandations (cf. Réclamation, p. 2) que le recourant a procédé à l’annonce des décomptes rectificatifs auprès de l’autorité et a émis aux locataires des immeubles de *** et *** des notes de crédit pour le montant de TVA facturé sur les loyers concernés. Dès lors que le recourant a décidé de prendre une disposition avant toute interaction avec l’autorité intimée – *a fortiori* avant toute promesse reçue de celle-là –, la quatrième condition, selon laquelle il doit exister un rapport de causalité entre l’assurance reçue de l’autorité et le comportement préjudiciable adopté par l’administré, n’est pas remplie.

4.9 S’agissant de l’existence d’un comportement contradictoire de l’autorité intimée, il sied de rappeler qu’en règle générale, l'inaction ou le silence d'une autorité ne saurait fonder une situation de confiance en laquelle l'administré peut légitimement se fier (cf. consid. 4.7). En l’espèce, dans la mesure où l’autorité inférieure ne s’est pas prononcée sur la conformité de la correction de l’imposition litigieuse, un comportement contradictoire ne peut être retenu. Pour le reste, les considérations relatives au respect d’une promesse reçue s’appliquent, en particulier le défaut de causalité entre le prétendu comportement contradictoire et les dispositions irréversibles prises par le recourant (cf. consid. 4.8).

Pour toutes ces raisons, associées au fait que le principe de la bonne foi n’a qu’une portée limitée en matière fiscale et n'est protégé que lorsque les conditions susmentionnées sont réunies de manière claire et sans équivoque, ce grief doit également être rejeté.

5.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, par CHF 4'250.--, sont mis à la charge du recourant, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF,

RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par le recourant, d’un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni au recourant (art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

(Le dispositif de l’arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure de 4'250.-- francs sont mis à la charge du recourant. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

3.
Il n’est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. ***; acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège : Le greffier :

Raphaël Gani 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 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit 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 (art. 42 LTF).

Expédition :