



---

Cour I  
A-2991/2014

## Arrêt du 10 novembre 2015

---

Composition

Pascal Mollard (président du collège),  
Daniel Riedo, Jürg Steiger, juges,  
Cécilia Siegrist, greffière.

---

Parties

**X.** \_\_\_\_\_,  
représentée par PricewaterhouseCoopers SA,  
recourante,

contre

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

---

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée; changement de méthode de dé-  
compte; période 2010; principe de la bonne foi.

**Faits :****A.**

X. \_\_\_\_\_ (ci-après: la recourante) sise à (...) est une association ayant pour membres des organisations et associations nationales et internationales ainsi que des entreprises actives dans le secteur du (...). Ladite association – dont le but est de (...) est inscrite au registre du commerce du canton de (...) depuis le 16 août 1988. Elle est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'autorité inférieure) depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1995. (...).

**B.**

Par écritures des 5 février et 27 mars 2002, l'intéressé a requis l'AFC d'arrêter le traitement TVA de la vente des (...). Dans sa prise de position du 9 décembre 2002, l'autorité inférieure a informé la recourante que la prestation qu'elle fournissait en lien avec la vente des (...) relevait de la prestation de (...), exclue du champ de l'impôt. Par conséquent, dite autorité a débité un supplément d'impôt à titre de réduction de la déduction de l'impôt préalable. L'assujettie n'a pas contesté le traitement fiscal susmentionné et a acquitté sans réserve les décomptes complémentaires y afférents. Le 10 juillet 2006, elle a déclaré adhérer à la méthode des taux de la dette fiscale nette. L'autorisation lui a été accordée dès le 1<sup>er</sup> janvier 2007.

**C.**

Par écriture du 22 février 2010, la recourante a indiqué à l'autorité inférieure que ses prestations relatives à la vente des (...) devaient être considérées comme des services d'administration étant, selon elle, pleinement imposables. Elle a en outre requis ladite autorité de confirmer que les chiffres d'affaires découlant de la vente des (...) donnaient droit à la restitution de l'impôt préalable et que partant, leur traitement TVA – par elle présenté – était correct. Enfin, l'assujettie a sollicité de l'AFC une réponse rapide afin de pouvoir se déterminer sur un éventuel changement de méthode de décompte (passage de la méthode de décompte des taux de la dette fiscale nette à la méthode effective). Dans l'hypothèse où l'autorité inférieure fournirait sa réponse après le 31 mars 2010, celle-ci a été invitée par la recourante à lui confirmer qu'elle pourrait changer de méthode même après échéance du délai susmentionné, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2010.

Par courrier électronique du 24 mars 2010, l'AFC a expliqué à la recourante qu'elle ne pouvait lui garantir que la prise de position relative à sa requête du 22 février 2010 interviendrait avant le 31 mars 2010. En outre, dite autorité a précisé à l'assujettie que, si elle entendait se fonder sur la prise de

position susmentionnée afin de changer de méthode de décompte, la possibilité de le faire à réception de la réponse de l'AFC lui serait – à titre exceptionnel – accordée.

#### **D.**

Par courrier du 26 novembre 2010, l'AFC a sollicité de la recourante la production de divers documents afin de pouvoir se prononcer sur sa requête du 22 février 2010. Dite autorité a précisé à cette occasion, qu' "à l'issue du contrôle", l'intéressée pourrait décider d'un éventuel changement de méthode de décompte avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2010. Par écriture du 15 mars 2011, la recourante a une nouvelle fois requis de l'AFC qu'elle confirme le traitement TVA des (...) tel qu'exposé dans son courrier du 22 février 2010 et qu'elle lui applique ce régime rétroactivement à l'exercice 2010.

Par prise de position du 25 mars 2011, l'autorité inférieure n'a pas donné suite à la requête susmentionnée et a nié tout caractère imposable aux prestations fournies par la recourante. En date du 20 avril 2011, l'intéressée a demandé à l'autorité inférieure qu'elle reconsidère la qualification de son activité et qu'elle confirme le traitement TVA applicable à la vente des (...), tel que développé dans ses précédentes écritures. Par courrier du 27 avril 2011, l'AFC a confirmé le contenu de ses précédents courriers.

Le 30 mai 2011, l'assujetti a sollicité de l'autorité inférieure le prononcé d'une décision formelle relative au traitement TVA des (...) et s'est réservé le droit de changer de méthode de décompte avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2010, conformément au courrier électronique de l'AFC du 24 mars 2010.

#### **E.**

Par décision du 7 décembre 2012, l'AFC a constaté que la recourante avait acquitté à bon droit la somme de Fr. 9'095.- de TVA, pour les périodes de décompte allant du 1<sup>er</sup> trimestre au 2<sup>ème</sup> trimestre 2010. A l'appui de ladite décision, l'autorité inférieure a notamment considéré que la recourante – à travers l'émission des (...) – exerçait une activité répondant aux caractéristiques de la puissance publique, exclue du champ de l'impôt, de sorte que les charges liées à ces prestations n'ouvraient pas le droit à la déduction de l'impôt préalable. L'AFC ne s'est – à cette occasion – pas prononcée sur le droit de la recourante de changer de méthode de décompte avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2010. Par mémoire du 24 janvier 2013, la recourante a formé réclamation à l'encontre de la décision précitée, en concluant principalement à son annulation. A l'appui de sa réclamation, elle a indiqué que

son activité principale consistant à (...), ne relevait pas de l'exercice de la puissance publique et était donc pleinement imposable.

#### **F.**

Par décision sur réclamation du 29 avril 2014, l'autorité inférieure a partiellement admis la réclamation formée par la recourante. Elle a concédé – à l'appui de ladite décision – que les prestations de l'assujettie liées à la gestion du (...) et celles relevant de la gestion du système de (...) appartenaient aux activités entrepreneuriales, non exclues du champ de l'impôt. En outre, elle a souligné que l'intéressé avait adhéré dès le 1<sup>er</sup> janvier 2007 à la méthode des taux de la dette fiscale nette. Elle s'est – selon l'autorité inférieure – vu offrir la possibilité de changer de méthode à titre exceptionnel dès réception de la prise de position de l'AFC relative au traitement TVA des prestations qu'elle fournit. Dite autorité a enfin expliqué que sa prise de position est intervenue en date du 25 mars 2011, sans que la recourante ne saisisse pour autant l'occasion de modifier sa méthode de décompte. Par conséquent, elle a fixé le montant dû par l'assujettie à Fr. 2'307.-.

#### **G.**

Par mémoire du 29 mai 2014, la recourante a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après: le Tribunal) en concluant à son annulation partielle et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure, afin qu'elle admette le changement de méthode de décompte dès le 1<sup>er</sup> janvier 2010 ou – à titre subsidiaire – dès le 1<sup>er</sup> janvier 2012, le tout sous suite de frais et dépens. A l'appui de son recours, l'assujettie explique qu'elle entend contester uniquement le refus de l'AFC d'admettre le changement rétroactif au 1<sup>er</sup> janvier 2010 de méthode de décompte et confirme pour l'essentiel le contenu de ses précédentes écritures. Par réponse du 2 juillet 2014, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours, sous suite de frais et dépens. Par réplique du 31 juillet 2014 et duplique du 3 septembre 2014, la recourante et l'autorité inférieure ont confirmé pour l'essentiel le contenu de leurs précédentes écritures.

Pour autant que besoin, les autres faits seront repris dans la partie en droit du présent arrêt.

### **Droit :**

#### **1.**

**1.1** Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, 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, à savoir notamment les décisions rendues par l'AFC. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). En l'occurrence, le mémoire de recours du 29 mai 2014 a été déposé en temps utile par le destinataire de la décision attaquée (art. 48 al. 1 et 50 al. 1 PA). En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA, de sorte que le recours est recevable.

**1.2** La LTVA est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Dans la mesure où l'état de fait concerne l'année 2010, la présente cause tombe sous le coup de la nouvelle loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) et de son ordonnance du 27 novembre 2009 (OTVA, 641.201), toutes deux en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010.

### **1.3**

**1.3.1** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA ; ANDRÉ MOSER ET al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle, 2013, p. 88 n. 2.149; ULRICH HÄFELIN ET al., *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6<sup>ème</sup> éd., 2010, ch. 1758 ss). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et 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 entreprise (cf. MOOR/POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3<sup>ème</sup> éd., 2011 p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois 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 (ATF 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du TAF A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3 et A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid. 1.2).

**1.3.2** Selon la maxime inquisitoire applicable en procédure administrative, l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (art. 12 PA). L'autorité se doit d'établir un état de fait aussi complet et exact que possible et ce, également lorsque l'administré a manqué à son devoir de collaboration. Il sied donc de relever que si l'administré doit collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA) et/ou supporte le fardeau de la preuve, l'autorité n'est nullement dispensée de son devoir d'instruire la cause (cf. ATF 130 I 258 consid. 5, 103 Ib 192 consid. 1, 100 Ib 358 consid. 2 et 97 V 173 consid. 3; MOOR/POLTIER, *op. cit.*, p. 295; CLÉMENCE GRISEL,

L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, 2008, n. marg. 156, 159 ss, 196 et 300). De même, la maxime inquisitoire est applicable en matière de TVA.

Aux termes de l'art. 81 al. 1 LTVA, la PA est applicable, à l'exclusion de l'art. 2 al. 1 PA. L'art. 81 al. 3 LTVA, quant à lui, dispose que le principe de la libre appréciation des preuves est applicable. Aux termes de l'art. 113 al. 3 LTVA, concernant l'application du nouveau droit de procédure aux affaires pendantes au 1<sup>er</sup> janvier 2010, les art. 12 PA ss. portant sur la constatation des faits d'office par l'autorité sont désormais immédiatement applicables (concernant l'application des nouveaux articles LTVA relatifs au droit de procédure, voir l'arrêt du TAF A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 1.3 et les références citées; MOLLARD ET al., Traité TVA, Bâle, 2009, p. 1194 n. marg. 472 ss et p. 1234 n. marg. 662 ss).

**1.4** Il appartient dans la présente cause au Tribunal de céans d'examiner tout d'abord l'objet du litige (cf. consid. 2 ci-dessous), avant de développer ensuite le principe d'auto-taxation (cf. consid. 3). En outre, il conviendra également d'étudier la problématique des méthodes de décompte (cf. consid. 4 ci-dessous). Enfin, il s'agira de traiter la question du principe de la bonne foi ainsi que le droit du contribuable d'obtenir des renseignements selon l'art. 69 LTVA (cf. consid. 5 ci-dessous).

## **2.**

Ne peut faire l'objet d'une procédure de recours que ce qui constituait déjà l'objet de la procédure de réclamation ou ce qui, selon une interprétation correcte de la loi, aurait dû l'être (objet du litige). Les points sur lesquels l'autorité inférieure ne s'est pas prononcée et sur lesquels elle n'était pas non plus tenue de le faire ne peuvent être examinés par l'autorité supérieure (arrêts du TF 2C\_642/2007 du 3 mars 2008 consid. 2.2, 2A.121/2004 du 16 mars 2005 consid. 2.1; ATAF 2010 12 consid. 1.2.1; arrêt du TAF A-548/2006 du 3 septembre 2008 consid. 1.2.2). Celle-ci outrepasserait sinon ses compétences fonctionnelles. L'objet de la contestation se détermine par les conclusions des parties. Il ne coïncide pas nécessairement avec l'objet du recours (l'acte attaqué). Toutefois, il ne peut qu'être restreint au cours de la procédure devant l'autorité supérieure. Il ne peut s'étendre ou se transformer (ATF 131 II 200 consid. 3.2; arrêts du TAF A-545/2012 du 14 février 2013 consid. 2.5, A-1626/2010 du 28 janvier 2011 consid. 1.2.1).

En l'occurrence, la recourante n'entreprend – à l'appui de son recours – qu'une partie de la décision litigieuse soit, en d'autres termes, le refus émis

par l'autorité inférieure relatif au changement de méthode de décompte et au passage de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode effective dès le 1<sup>er</sup> janvier 2010, subsidiairement pour la période fiscale 2012. Seule cette question sera dès lors examinée par le Tribunal de céans, à l'exclusion des autres points de la décision attaquée.

### 3.

Le devoir d'auto-taxation, même atténué au sens du nouveau droit (cf. arrêt du TF 2C\_805/2013 du 21 mars 2014 consid. 5.4 et 6.3.2, 2C\_678/2012 du 17 mai 2013 consid. 2.1 et 3.3, in: Archives 82 no 5 p. 311ss), demeure important. La taxation et le paiement de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse a lieu selon le principe de l'auto-taxation (cf. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6<sup>ème</sup> éd., Zurich 2002, p. 421 ss.). La personne assujettie est tenue de remettre spontanément le décompte de la créance fiscale à l'AFC, en la forme prescrite, dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (art. 71 al. 1 LTVA). De plus, le contribuable doit acquitter la créance fiscale née pendant une période de décompte dans les 60 jours qui suivent la fin de cette période (art. 86 al. 1 LTVA; cf. BEATRICE BLUM, in: SCHLUCKEBIER/GEIGER [éd.] MWSTG Kommentar, Schweizerisches Mehrwertsteuergesetz mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Zurich 2012 [MWSTG Kommentar], n. 2 ss. zu Vorbemerkungen zu art. 65-80 MWSTG). Le principe de l'auto-taxation signifie aussi que le prestataire est lui-même responsable pour la constatation de l'assujettissement à la TVA ainsi que de la créance fiscale qui en découle (cf. arrêts du TF 2C\_356/2008 du 21 novembre 2008 consid. 3.2, 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1; arrêts du TAF A-6544/2012 du 12 septembre 2013 consid. 2.4.1, A-6198/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.7).

### 4.

**4.1** Aux termes de l'art. 36 LTVA, le décompte est, en règle générale, établi selon la méthode effective. L'art. 37 al. 1 LTVA prévoit toutefois que, tout assujetti dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 5'020'000 francs provenant de prestations imposables et dont le montant d'impôt, calculé au taux de la dette fiscale nette déterminant pour lui, n'excède pas 109'000 francs pour la même période, peut arrêter son décompte au moyen de la méthode des taux de la dette fiscale nette. L'art. 37 al. 4 LTVA précise que l'assujetti qui souhaite établir son décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette doit en faire la demande à l'AFC et appliquer cette méthode pendant au moins une période fiscale. L'assujetti qui opte pour la méthode effective ne peut recourir à la méthode des taux de la dette fiscale nette qu'après une période d'au moins trois ans.

Selon le système introduit par la LTVA, à l'entrée en vigueur de celle-ci, les assujettis ont pu exercer une nouvelle fois les options à leur disposition, et les contribuables qui décomptaient selon la méthode des taux de la dette fiscale nette se sont vu offrir la possibilité de retourner à la méthode effective. Ils disposaient pour ce faire d'un délai de 90 jours, soit jusqu'au 31 mars 2010 (cf. art. 114 LTVA et 166 al. 3 OTVA; cf. à ce sujet arrêt du TAF A-5126/2012 du 1<sup>er</sup> octobre 2013 consid. 2.2.3). Par la suite, les assujettis qui désirent passer de la méthode des taux de la dette fiscale nette à la méthode effective doivent le communiquer par écrit à l'AFC au plus tard 60 jours après le début de la période fiscale à partir de laquelle le passage doit avoir lieu (cf. art. 81 al. 1 OTVA). Tout changement de méthode de décompte doit être opéré pour le début d'une période fiscale (cf. arrêt du TF 2C\_653/2008 du 24 février 2009 consid. 4.2; arrêt du TAF A-5126/2012 précité consid. 2.2.1.1; MARIE-CHANTAL MAY CANELLAS, in: ZWEIFEL ET al., Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer - Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Bâle, 2015, ad art. 37 LTVA, n. marg. 24 ss, p. 906 ss).

**4.2** Il sied de préciser que la méthode des taux de la dette fiscale nette a pour fonction d'alléger les démarches administratives de l'assujetti relatives à la tenue de la comptabilité et au décompte d'impôt, et non pas de lui procurer un avantage financier. Ainsi, le contribuable n'a plus besoin – par le biais de la méthode susdite – de calculer l'impôt préalable qui grève son chiffre d'affaires. Il convient toutefois d'empêcher que l'instrument de décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette soit utilisé de manière abusive uniquement à titre d'optimisation fiscale et que son but initial (allègement administratif) soit reporté à l'arrière-plan. En d'autres termes, il n'est pas admissible que l'assujetti opte rétroactivement pour l'une ou l'autre méthode selon le traitement fiscal applicable à sa situation. Le contribuable n'est donc pas autorisé à calculer, à la fin de la période, si le décompte selon la méthode des taux de la dette fiscale nette lui est favorable d'un point de vue financier et à prendre sa décision d'opter pour la méthode effective en fonction du résultat auquel il parvient. Les motifs pour lesquels un assujetti fait le choix d'une certaine méthode de décompte et le fait que ladite méthode lui soit fiscalement plus favorable ne sont ainsi pas pertinents (arrêt du TF 2A.518/2002 du 7 août 2003 consid. 3.2; arrêt du TAF A-5126/2012 du 1<sup>er</sup> octobre 2013 consid. 2.2.1.2 et 2.2.1.4, A-1472/2012 du 7 novembre 2012 consid. 2.5, A-31372007 du 18 septembre 2009 consid. 4.2.1).

C'est d'ailleurs pour l'ensemble des raisons susmentionnées que l'art. 37 al. 4 LTVA prévoit un laps de temps minimum (trois ans) pendant lequel la

méthode de décompte choisie doit être utilisée par l'assujetti. Ces délais d'attente ont en effet été instaurés afin d'empêcher que les contribuables passent d'une méthode de décompte à une autre, en fonction des investissements réalisés, pour des raisons de planification fiscale uniquement (cf. arrêts du TAF A-5114/2012 du 17 décembre 2013 consid. 2.2.2 et les références citées, A-5126/2012 du 1<sup>er</sup> octobre 2013 consid. 2.2.1.4, A-1474/2012 du 7 novembre 2012 consid. 2.5, A-313/2007 du 18 septembre 2009 consid. 2.2.5 et les références citées).

## 5.

### 5.1

Le principe de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 CC, ainsi qu'aux art. 5 al. 3 et 9 Cst, confère à chacun le droit à la protection de la confiance légitimement placée, notamment dans une assurance ou un renseignement donné par une autorité, lorsque les conditions cumulatives suivantes sont remplies : (1) l'autorité a agi dans un cas concret et vis-à-vis d'une personne déterminée, (2) l'autorité était compétente ou censée l'être, (3) le particulier ne pouvait se rendre immédiatement compte de l'inexactitude ou de l'illégalité de l'assurance qui lui a été fournie et (4) a en outre pris sur cette base des mesures dont la modification lui serait préjudiciable ; enfin, (5) la législation applicable ne doit pas avoir 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 (ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 ; 129 I 170 ; arrêts du TAF A-4673/2014 du 21 mai 2015 consid. 6, A-5384/2014 du 3 mars 2015 consid. 3.3; ANDREAS AUER ET al., Droit constitutionnel suisse, vol. II, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2013, 548 ss, n. 1173 ss ; TANQUEREL, op. cit., p. 196s., n. 578 ; ULRICH HÄFELIN ET al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6<sup>e</sup> éd., Zurich/Bâle/Genève 2010, p. 151 ss, n. 668 ss).

Ce principe dispose en outre qu'une même autorité doit éviter, dans une même affaire ou à l'occasion d'affaires identiques, de se comporter de façon contradictoire (arrêts du TAF A-4673/2014 du 21 mai 2015 consid. 6, A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 6, A-2632/2013 du 26 février 2014 consid. 2.8). 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 (arrêts du TAF A-5519/2012 du 31 mars 2014 consid. 6, A-2925/2010 du 25 novembre 2010 consid. 4.2.2). Il incombe à l'administré qui entend se plaindre avec succès de la violation d'une promesse d'établir la réalisation de toutes les conditions dont dépend le droit à la protection de la bonne foi (ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, vol. 1, 1984, p. 390).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la protection de la confiance est d'une étendue moindre en droit fiscal par rapport aux autres domaines du droit, vu l'importance que revêt le principe de la légalité en ce domaine. La bonne foi de l'assujetti n'est ainsi protégée que lorsque les conditions susmentionnées sont réunies de manière claire et sans équivoque (ATF 118 Ib 312 consid. 3b p. 316; cf. JEAN-MARC RIVIER, *Droit fiscal suisse*, 2e éd., Lausanne 1998, p. 132, BLUMENSTEIN/LOCHER, *op. cit.*, p. 28 et les références citées).

**5.2** Il ressort en outre de l'art. 9 Cst. que les déclarations ayant lieu dans les relations entre les autorités et les administrés doivent être interprétées selon le principe de la confiance, en recherchant comment une telle déclaration ou une attitude pouvait de bonne foi être comprise en fonction de l'ensemble des circonstances (cf. arrêt du TF 4A\_486/2014 du 25 février 2015 consid. 4.3.1; arrêt du TAF A-5384/2014 du 3 mars 2015 consid. 3.3.5). Selon le principe de la confiance, il y a lieu d'attribuer aux déclarations de volonté le sens qui – selon les circonstances – était ou aurait dû être connu par le destinataire au moment de la réception. Il faut donc interpréter la déclaration dans le sens que le destinataire devait raisonnablement lui donner, en tenant compte des circonstances du cas concret. Déterminer ce qu'une partie savait ou voulait réellement relève du fait (ATF 135 III 410 consid. 3.2 p. 413; arrêts du TF 2C\_842/2014 du 17 février 2015 consid. 5.4, 2C\_589/2013 du 17 janvier 2014 consid. 8.1.2, RDAF 2014 II 78; arrêt du TAF A-3075/2011 du 30 mai 2012 consid. 5.4).

**5.3** Aux termes de l'art. 69 LTVA, l'AFC renseigne dans un délai raisonnable l'assujetti qui demande par écrit à être informé des conséquences, en matière de TVA, d'une situation concrète décrite avec précision. Le renseignement donné est contraignant pour l'assujetti qui a formulé la question et pour l'AFC; il ne peut se rapporter à aucune autre situation.

Le devoir de renseigner l'assujetti, tel qu'exposé par la disposition précitée, est une composante essentielle du bon fonctionnement du système de l'auto-taxation. Dans son renseignement, l'AFC ne doit traiter que de questions juridiques en relation avec la TVA relatives à un état de fait concret. La demande de renseignement doit être formulée par écrit. En outre, il convient de souligner que le renseignement n'est contraignant – selon l'art. 69 LTVA – que si l'état de fait est exposé de manière complète et correcte. Selon la doctrine, le renseignement fourni par l'AFC ne constitue pas une décision au sens de l'art. 5 PA, puisqu'il n'en remplit pas les caractéristiques. Cela étant, si le requérant n'approuve pas la qualification effectuée

par l'AFC, il peut exiger une décision en constatation. La question des conséquences éventuelles d'un renseignement erroné se résout toutefois au regard du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance. Enfin, ledit renseignement perd son caractère contraignant, lorsque l'AFC revient sur celui-ci ou le révoque, étant souligné qu'une révocation ne vaut toutefois que pour l'avenir (JEANNINE MÜLLER, in: ZWEIFEL ET al., op. cit., ad. art. 69 LTVA, n. marg. 1-18, pp.1145 ss).

## **6.**

En l'espèce, demeure seule litigieuse la question de savoir à quel moment la recourante aurait dû manifester son choix quant à un éventuel changement de méthode de décompte. Dans cette optique, il appartient dans un premier temps au Tribunal de céans de déterminer si l'autorisation donnée par l'AFC à la recourante dans son courriel du 24 mars 2010, constitue un renseignement contraignant au sens de l'art. 69 LTVA (cf. consid. 6.2 ci-après). Il conviendra ensuite d'examiner la teneur dudit courriel à la lumière du principe de la bonne foi et du principe de la confiance (cf. consid. 6.3 ci-après). Enfin, il s'agira de traiter les autres griefs de la recourante invoqués à l'appui de son recours (cf. consid. 6.4 ci-après).

**6.1** Il ressort du dossier de la cause que la recourante a, en date du 22 février 2010, sollicité par écrit un renseignement de la part de l'autorité inférieure s'agissant du traitement TVA des (...). A cette occasion, l'assujettie a indiqué qu'elle souhaiterait que la réponse de l'autorité inférieure intervienne au mois de mars 2010, afin qu'elle puisse se déterminer sur un éventuel changement de méthode de décompte. A cet égard, l'assujettie a requis de l'AFC qu'elle lui confirme, qu'en cas de réponse intervenant après le 31 mars 2010, qu'elle lui accorderait la possibilité de changer de méthode avec effet au 1er janvier 2010.

Suite à cette écriture, l'autorité inférieure a – par courrier électronique du 24 mars 2010 – expliqué ce qui suit: "Si votre client voudrait se baser sur notre prise de position à venir pour changer de méthode de décompte alors il aura encore la possibilité, à titre exceptionnel et d'entente avec les chefs de la Division de perception, de le faire à réception de notre réponse à venir (vraisemblablement en début avril 2010) nonobstant l'expiration du délai du 31 mars 2010" (cf. pièce n. 4 de l'autorité inférieure). En date du 26 novembre 2010, l'AFC a réitéré cette tolérance en précisant qu' "à l'issue de ce contrôle, votre cliente pourra décider du changement de méthode de décompte avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2010, le cas échéant en communiquant sa décision à notre Division de Perception" (cf. pièce n. 6 de l'autorité

inférieure). La recourante s'est – à l'occasion de ses diverses écritures – réservé le droit de changer de méthode de décompte, sans manifester un choix clair et définitif à ce sujet.

L'assujettie estime que le courriel du 24 mars 2010 constitue un renseignement contraignant pour l'autorité au sens de l'art. 69 LTVA. Elle se prévaut du principe de la bonne foi et voit en ces déclarations une possibilité de changer de méthode de décompte une fois que le traitement TVA des prestations qu'elle fournit serait définitivement fixé par l'AFC, soit en l'occurrence, suite à sa décision sur réclamation du 29 avril 2014. L'autorité inférieure, quant à elle, ne se détermine pas sur la qualification qu'il y a lieu de donner à l'écriture en question, mais conteste l'interprétation de son contenu à laquelle procède l'assujettie. Elle considère en effet que le choix de changer de méthode de décompte aurait dû intervenir à réception de sa prise de position relative au traitement TVA des (...). Ladite prise de position aurait été rendue selon l'AFC le 25 mars 2011 et le choix de la recourante aurait dû intervenir dans un délai convenable à compter de cette date. Or l'intéressée, bien qu'elle aurait manifesté à plusieurs reprises se réserver le droit de changer de méthode, n'aurait – de l'avis de l'AFC – pas communiqué à temps le choix en question.

**6.2** Il est tout d'abord manifeste que le courrier électronique de l'autorité inférieure du 24 mars 2010 ne constitue pas – contrairement à ce qu'estime la recourante – un renseignement au sens de l'art. 69 LTVA. En effet, son contenu n'a nullement pour but d'informer le contribuable au sujet d'éventuelles questions juridiques en matière de TVA, tel que le suppose la disposition précitée (cf. consid. 5.2 ci-avant). Celui-ci vise au contraire à accorder un délai supplémentaire – allant au-delà du délai légal – pour permettre à l'assujettie d'effectuer un choix quant à la méthode de décompte, en toute connaissance de cause, soit après réception de la prise de position de l'autorité inférieure quant au traitement fiscal des prestations qu'elle fournit.

A cet égard, il convient de rendre la recourante attentive au fait que la disposition traitant des renseignements (ou rulings) doit bien être distinguée du principe général de la bonne foi qui, quant à lui, protège l'administré de promesses et d'assurances erronées ou illégales que lui aurait fait l'administration. Il est vrai que le principe de la bonne foi peut être invoqué en relation avec un renseignement erroné. Toutefois, ledit principe constitue plutôt un cadre général et l'art. 69 LTVA une disposition spécifique en matière de TVA protégeant le justiciable à l'égard de renseignements tant corrects qu'erronés fournis par l'AFC. Or comme

souligné précédemment, le contenu du courrier électronique ne remplit pas les conditions posées par l'art. 69 LTVA, de sorte que cette disposition ne saurait en l'occurrence trouver application.

Il en va autrement s'agissant de la prise de position de l'AFC du 25 mars 2011 relative au traitement TVA des (...). Il s'agit là d'un renseignement au sens de l'art. 69 LTVA, puisque l'autorité inférieure éclaire – en l'occurrence de manière erronée – la recourante sur le traitement TVA de ses prestations. Cela étant, l'assujettie ne fait valoir, à l'appui de son recours, aucun grief au sujet du renseignement susdit puisque que l'AFC admet finalement – dans sa décision sur réclamation – le caractère imposable des prestations effectuées. Ledit renseignement ne fait donc pas partie de l'objet du présent litige (cf. consid. 2 ci-avant), de sorte qu'il n'y a pas lieu de l'examiner plus en avant.

### **6.3**

Il sied dès lors d'examiner si la recourante peut à juste titre se prévaloir du principe général de la bonne foi, afin de changer de méthode de décompte suite au traitement TVA définitif de ses prestations soit, en d'autres termes, suite à la décision sur réclamation de l'autorité inférieure du 29 avril 2014.

**6.3.1** Il est manifeste dans un premier temps, que le contenu du courrier électronique du 24 mars 2010 accordant à la recourante le droit d'effectuer son choix quant à la méthode de décompte "à réception" de la prise de position de l'autorité inférieure, revêt les caractéristiques d'une assurance ou d'une promesse. En effet, il ressort des considérations qui précèdent (cf. consid. 4.1 ci-avant) que les contribuables qui décomptaient selon la méthode des taux de la dette fiscale nette se sont vu offrir la possibilité de retourner à la méthode effective dans un délai échéant au 31 mars 2010. La tolérance accordée par l'autorité inférieure à la recourante de faire part de son choix à réception de sa prise de position, soit postérieurement au délai susmentionné, constitue une promesse de sa part qui est donc susceptible d'être couverte par le principe de la bonne foi. Il convient en tout état de cause d'admettre que les parties n'en disconviennent pas, de sorte qu'il n'y a pas lieu de traiter plus en détail cette question.

Plus problématique est toutefois la question de savoir de quelle manière il y a lieu d'interpréter la promesse susdite, étant souligné que les parties à la présente procédure lui confèrent chacune un sens différent. En effet, la recourante estime que par cette assurance, l'autorité inférieure lui a donné la possibilité de changer de méthode de décompte une fois le traitement TVA de ses prestations arrêté définitivement. L'AFC, quant à elle,

considère que la recourante aurait dû faire part de son choix dans un délai convenable dès sa prise de position du 25 mars 2011.

**6.3.2** Il y a lieu, dans un premier temps, de rappeler que l'assujettie aurait dû communiquer son choix en lien avec un éventuel changement de méthode de décompte jusqu'au 31 mars 2010. En l'occurrence, l'intéressée s'est vu offrir la possibilité de procéder audit choix "à réception" de la prise de position de l'autorité inférieure. Cela étant, le mode de procéder de l'AFC est – de l'avis de la Juridiction de céans – à la limite de la légalité et du respect de sa propre pratique administrative, de sorte qu'on peut y déceler une quasi-tolérance de sa part dont le Tribunal prend acte (cf. dans le même sens: arrêt du TAF A-313/2007 du 18 septembre 2009 consid. 4.2.2). Force est d'admettre que l'assujettie a dès lors bénéficié d'une autorisation exceptionnelle allant à l'encontre même de la loi, mais s'avérant valable au vu des circonstances

Cela dit et contrairement à ce que prétend la recourante à l'appui de ses diverses écritures, il sied dans un second temps d'interpréter cette tolérance de manière restrictive.

En effet et d'un point de vue purement littéral, les déclarations de l'autorité inférieure utilisées afin d'accorder l'autorisation susmentionnée sont claires et ne sauraient se voir attribuer une autre signification. Les termes "à réception" de la prise de position à venir (cf. courriel du 24 mars 2010 de l'AFC, pièce n. 4 de l'AFC) ou encore "à l'issue du contrôle" (cf. courrier du 26 novembre 2010, pièce n. 6 de l'AFC), démontrent manifestement – compte tenu notamment de la rigidité des conditions temporelles relatives au changement de méthode de décompte – que la recourante n'était pas légitimée à faire part de son choix suite au traitement définitif de ses prestations, mais plutôt dans un délai convenable dès la première prise de position de l'AFC du 25 mars 2011. En accordant cette possibilité à la recourante et en soulignant à plusieurs occasions que cette tolérance était exceptionnelle, l'autorité inférieure n'entendait manifestement pas lui conférer le droit d'attendre qu'une décision sur réclamation confirme le caractère imposable de ses prestations afin de communiquer son choix.

Sur le vu des déclarations de l'AFC, l'intéressée pouvait ainsi de bonne foi comprendre que ledit choix devait intervenir suite à sa première prise de position. Ces considérations sont d'autant plus vraies que l'assujettie était représentée tout au long de la procédure et que partant, elle était censée connaître les brefs délais appliqués dans le cadre des possibilités de changement de méthode de décompte et supposée se rendre compte que

la possibilité offerte constituait une pratique exceptionnelle, à la limite de la légalité.

Attribuer une autre connotation aux termes utilisés par l'autorité inférieure à l'appui des deux écritures précitées, reviendrait en outre à vider de tout sens le système afférent aux méthodes de décompte et les exigences légales y relatives. En effet, il résulte des considérations qui précèdent que le choix de la méthode de décompte ne doit pas dépendre de l'avantage fiscal que peut en retirer l'assujetti, mais plutôt de l'allègement administratif qu'un tel choix serait susceptible de lui procurer. Dès lors, une fois renseigné (bien que de manière erronée), l'assujetti doit pouvoir faire son choix et évaluer quelle méthode est plus pratique d'un point de vue administratif. Il ne saurait en revanche attendre l'issue d'une procédure et partant le traitement définitif TVA de ses prestations (en l'occurrence la décision sur réclamation allant dans son sens) afin de manifester son choix dans l'optique d'obtenir un seul avantage financier. Un tel comportement entre clairement en contradiction avec le système prévu par la loi et développé à plusieurs reprises par la jurisprudence. Par conséquent, le grief de l'assujettie consistant à prétendre que le choix de la méthode de décompte est intrinsèquement lié au caractère imposable ou non de ses prestations tombe à faux.

**6.3.3** Il est vrai que l'autorité inférieure a réitéré l'autorisation de manifester son choix à "l'issue du contrôle" dans son écriture du 26 novembre 2010. Aucun grief ne saurait cependant être tiré de ces nouvelles déclarations. En effet, c'est le lieu de préciser qu'à cette période l'AFC n'avait pas encore fourni le renseignement sollicité par la recourante, de sorte que – désireuse de respecter sa promesse – elle a prolongé son autorisation jusqu' "à l'issue du contrôle". Il est manifeste toutefois que le contrôle en question n'est autre que l'examen du caractère imposable ou non des prestations effectuées par la recourante. Ainsi l'assujettie aurait dû faire manifester son choix dans un délai convenable à partir de cette échéance, et non pas à l'occasion de la décision sur réclamation, soit plus de trois ans après la notification de la prise de position litigieuse.

Certes encore, le renseignement fourni à l'occasion de la prise de position susmentionnée du 25 mars 2011 était erroné puisque l'AFC a nié tout caractère imposable aux prestations de la recourante et qu'elle s'est ravisée à l'occasion de sa décision sur réclamation du 29 avril 2014 seulement. Cela étant, aucun argument ne peut être déduit de cette erreur, puisqu'il convient de rappeler que le renseignement quant au traitement TVA des prestations de l'assujettie ne fait pas partie de l'objet du présent

litige et que la recourante a d'ailleurs obtenu gain de cause à cet égard en procédure de réclamation. Le grief de la recourante consistant à dire que l'AFC s'est contredit à plusieurs reprises sur la question du caractère imposable de ses prestations, ne lui est donc d'aucune aide.

**6.3.4** Enfin, le fait pour la recourante de s'être réservé à plusieurs reprises le droit de changer de méthode de décompte ne saurait permettre d'arriver à une autre conclusion. En effet, le Tribunal de céans a déjà admis, à l'occasion de sa jurisprudence, que les réserves émises par un assujetti quant à l'exercice du droit de changer de méthode de décompte ne sauraient constituer un grief pertinent. Il résulte en outre de la jurisprudence susmentionnée (cf. arrêt du TAF A-313/2007 du 18 septembre 2009 consid. 4.2), que le procédé consistant à émettre une réserve concernant le choix de la méthode de décompte en vue de conserver l'opportunité de procéder à un changement rétroactif et d'optimiser la charge fiscale en fonction des investissements effectivement réalisés sur une période, doit être qualifié d'abusif au sens de l'art. 2 al. 2 CC, disposition également applicable en droit administratif (cf. notamment ATF 124 II 53 consid. 3 et 115 Ib 517 consid. 13d/aa). Une telle manière d'agir irait en effet clairement à l'encontre du but poursuivi par l'instauration des taux de la dette fiscale nette, à savoir simplifier l'administration de la comptabilité, et serait en outre utilisé en faveur d'intérêts économiques non destinés à être protégés par ce système (cf. arrêt du TAF A-313/2007 précité consid. 4.1).

Il en va d'ailleurs de même de l'argument tiré du silence de l'autorité inférieure suite aux réserves susmentionnées. En effet, la recourante prétend à ce sujet qu'il convient de déduire de l'absence de réaction de l'AFC lors de sa prise de position du 25 mars 2011 et de sa décision du 7 décembre 2012, que celle-ci aurait acquiescé à la possibilité de changer de méthode de décompte une fois le traitement TVA des prestations arrêté définitivement. Cet argument ne saurait toutefois emporter la conviction du Tribunal de céans. En effet, comme expliqué précédemment (cf. consid. 5.1.1 ci-avant), l'inaction ou le silence d'une autorité ne saurait en principe fonder une situation de confiance en laquelle l'administré peut légitimement se fier. Ainsi, il ne peut être reproché à l'autorité inférieure de ne pas s'être manifestée sur cette question à l'occasion de sa décision du 7 décembre 2012, d'autant plus qu'à cette occasion, elle a calculé le montant d'impôt dû en faisant application de la méthode des taux de la dette fiscale nette. Cette attitude démontre – contrairement à ce que tend à prétendre la recourante – que ladite autorité n'approuvait pas la réserve

émise par l'intéressée afférente au droit de changer de méthode de décompte et d'opter pour la méthode effective.

### **6.3.5**

**6.3.5.1** En résumé, il résulte des considérations qui précèdent, que l'autorité inférieure a effectivement fait une promesse à la recourante lui octroyant le droit changer de méthode de décompte postérieurement au délai légal échéant le 31 mars 2010. S'agissant de son contenu et de son caractère temporel, dite promesse doit cependant être clairement interprétée dans le sens que lui donne l'autorité inférieure, consistant à dire que le choix de la recourante aurait dû intervenir une fois la première prise de position sur le traitement TVA de ses prestations fournie. Celle-ci est intervenue le 25 mars 2011 sans que l'assujettie – mis à part plusieurs réserves émises à cet égard – ne manifeste le souhait clair de changer de méthode de décompte dans un délai convenable dès la réception de la prise de position susdite. L'on ne voit dès lors pas en quoi l'autorité inférieure – ayant respecté sa promesse initiale – aurait violé le principe de la bonne foi. Au contraire, si la recourante souhaitait réellement changer de méthode de décompte, il lui appartenait de profiter de la tolérance accordée et de manifester son choix dans un délai convenable suite à la prise de position litigieuse. La recourante ne s'étant encore pas actuellement exécutée, elle ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir violé le principe de la bonne foi.

**6.3.5.2** Cela étant, et même s'il convenait finalement d'admettre que la promesse précitée devait être interprétée dans le sens que la recourante tend à lui conférer, force serait de constater que le Tribunal n'aboutirait pas à une autre conclusion. En effet, il sied de rappeler qu'en droit fiscal, le principe de la bonne foi est peu pertinent, vu l'importance que revêt la légalité dans ce domaine. La bonne foi de l'assujetti ne serait ainsi protégée que lorsque les conditions dudit principe sont réunies de manière claire et sans équivoque (cf. consid. 5.1.1 ci-avant). Or en l'occurrence, il est manifeste qu'au moins l'une des autres conditions du principe de la bonne foi n'est pas remplie. En effet, la recourante, assistée pendant toute la procédure par un mandataire professionnel, aurait pu se rendre compte aisément de l'illégalité de la tolérance accordée par l'autorité inférieure, puisqu'elle a elle-même reconnu – dans son courrier du 22 février 2010 – que le délai pour changer de méthode arrivait à échéance le 31 mars 2010. Ainsi, et même si le Tribunal de céans devait suivre l'argumentation de la recourante, les conditions du principe de la bonne foi – appliquées strictement en droit fiscal – ne seraient en tout état de cause pas réalisées.

#### 6.4

Il convient encore, dans la mesure où ils apparaissent pertinents, d'examiner le grief de la recourante tendant subsidiairement à faire admettre le changement de méthode de décompte pour la période fiscale 2012 ainsi que celui relatif à l'intérêt rémunérateur au sens de l'art. 88 LTVA.

Il sied d'admettre en l'occurrence que la recourante ne peut davantage être autorisée à changer de méthode de décompte pour l'année fiscale 2012. En effet, c'est le lieu de rappeler que l'assujettie n'a jamais fait de requête claire dans ce sens mais s'est uniquement réservé le droit d'y procéder. Or, comme expliqué précédemment, une telle réserve ne saurait être admissible, de sorte que ce grief doit également être rejeté. S'agissant de l'intérêt rémunérateur auquel prétend la recourante, il résulte des considérants qui précèdent que l'assujettie ne peut être autorisée à décompter selon la méthode effective que ce soit dès la période fiscale 2010 ou 2012. Par conséquent, la question d'un éventuel remboursement de l'excédent ou d'un intérêt rémunérateur ne se pose pas, de sorte que son grief à cet égard tombe également à faux.

#### 7.

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 2'000.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, 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 fixées par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA a contrario, et art. 7 al. 3 FITAF).

(le dispositif se trouve à la page suivante)

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais de procédure, d'un montant de 2'000 francs, sont mis à la charge de la recourante. Ils sont prélevés sur le montant équivalent de l'avance de frais déjà versée.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (Acte judiciaire)

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Cécilia Siegrist

**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 en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :