



Cour I
A-6314/2012

Arrêt du 29 août 2013

Composition

Pascal Mollard (juge unique),
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

L._____, ***,
recourante,

contre

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

Objet

TVA; qualification d'une notification d'estimation comme
décision; décision de non-entrée en matière.

Faits :**A.**

L._____ (ci-après: l'assujettie), société inscrite au registre du commerce du canton de *** depuis *** avec pour but l'exploitation de tea-rooms, bars à café ou tous autres établissements publics, est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) depuis le 1^{er} janvier 1995.

B.

A la suite d'un contrôle opéré le 12 décembre 2011, L'AFC constata que trois factures concernant l'année 2007 pour lesquelles l'assujettie avait fait valoir la déduction de l'impôt préalable ne comportaient ni n° TVA, ni mention de la TVA facturée; l'AFC émit par suite la notification d'estimation n° *** du 5 janvier 2012 – valant, selon elle, décision formelle – portant sur un montant de Fr. 3'178.-- réclamé à titre de correction de l'impôt préalable déductible.

C.

Par courrier du 20 mars 2012, l'assujettie transmet à l'AFC une attestation du fournisseur des prestations en cause afin de faire valoir la déduction ultérieure de l'impôt préalable malgré une facturation formellement insuffisante (formulaire 1310), ainsi que certains autres documents.

D.

Considérant que la notification d'estimation du 5 janvier constituait une décision susceptible de réclamation dans un délai de 30 jours suivant sa notification et qu'il convenait en conséquence de traiter le courrier du 20 mars 2012 comme une telle réclamation, l'AFC en prononça l'irrecevabilité pour cause de tardiveté par décision du 15 mai 2012.

E.

Par courrier du 27 octobre 2012, l'assujettie indiqua à l'AFC avoir fait opposition, le 24 octobre précédent, au commandement de payer relatif à la notification d'estimation du 5 janvier 2012. Elle exposa en outre à cette occasion qu'elle pensait l'affaire réglée dès lors qu'elle avait produit l'attestation du fournisseur selon laquelle, nonobstant le défaut de facturation, elle avait bien acquitté le montant TVA litigieux de Fr. 3'178.--.

F.

En date du 16 novembre 2012, l'AFC communiqua à l'assujettie que faute de recours, la décision du 15 mai 2012 était entrée en force.

G.

Par mémoire du 28 novembre 2012 complété par courrier du 4 janvier 2013, l'assujettie a déféré la cause au Tribunal administratif fédéral, en sollicitant une prolongation du délai de recours et en concluant à être libérée de la créance fiscale. L'assujettie fait en substance valoir que la décision de l'AFC (ci-après: l'autorité inférieure) du 15 mai 2012 ne lui a pas été correctement notifiée et qu'il apparaît disproportionné qu'en raison d'éventuels manquements de sa part, elle doive s'acquitter deux fois du même montant d'impôt. L'assujettie indique en outre n'avoir jamais formé de réclamation, contrairement à ce qui ressort de ladite décision.

En tant que besoin, les autres faits seront repris dans les considérants qui suivent.

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 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. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 let. d LTAF et aucune des exceptions de l'art. 32 n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent *ratione materiae* pour connaître du présent litige.

1.2 Concernant la compétence fonctionnelle du tribunal de céans, il sied d'observer ce qui suit.

1.2.1 La loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20) – entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, mais dont les dispositions de procédure sont immédiatement applicables au cas pendants à cette date (cf. art. 113 al. 3 LTVA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 1.2 et A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2) – prévoit que l'AFC rend les décisions nécessaires à la perception de l'impôt, notamment lorsque l'existence ou l'étendue de la créance fiscale, de la responsabilité solidaire ou du droit au remboursement de montants d'impôt est contestée (art. 82 al. 1 let. c LTVA). Selon l'art. 83 LTVA, les décisions de l'AFC peuvent en outre faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Il s'ensuit que l'assujetti a en principe droit à

ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet, dont la seconde est soumise à des exigences de forme plus élevées (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 1.2.1, A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.1 et A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 3.3.2).

1.2.2 Concernant la notification d'estimation n° *** du 5 janvier 2012, l'autorité inférieure l'a assimilée à une décision formelle et l'a assortie d'un droit de réclamation exerçable dans les 30 jours suivant sa notification. Or, il résulte désormais clairement de la dernière jurisprudence du Tribunal administratif fédéral qu'une notification d'estimation ne constitue pas une décision susceptible de faire partir un délai de réclamation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 précité consid. 4.1 et 4.2). Pour qu'une décision soit rendue, il faut en effet que l'assujetti conteste le montant qui lui est réclamé. A cet égard, l'assujetti peut soit faire part spontanément à l'administration de son refus de payer (cf. art. 82 al. 1 LTVA), soit attendre qu'une poursuite soit ouverte à son encontre. Dans cette hypothèse, il lui est loisible de soulever une opposition, qui déclenche une procédure de mainlevée; l'AFC devient alors compétente pour rendre une décision (cf. art. 89 al. 3 LTVA; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 précité consid. 4.2.3).

Il ressort des explications du Conseil fédéral que l'idée du législateur était de laisser à l'assujetti le soin de décider lui-même si une procédure administrative doit être ouverte ou non (cf. Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, FF 2008 6277 [ci-après: message], p. 6392 s.). Or, cette liberté de choix ne peut exister que si les notifications d'estimation ne sont pas des décisions. Cette constatation implique que, non seulement, les notifications d'estimation ne représentent pas, en soi, des décisions, mais qu'elles ne peuvent jamais l'être. L'administration n'a donc pas le loisir d'établir des notifications d'estimation qualifiées, qui acquerraient la qualité de décisions grâce au respect des conditions de forme de la procédure administrative (art. 34 et 35 PA). En d'autres termes, la LTVA prime ici la PA, à titre de *lex specialis*. Même motivée et munie de l'indication des voies de droit, une notification d'estimation ne vaut ainsi pas décision au sens de l'art. 82 al. 1 LTVA (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 précité consid. 4.2.5.1).

Le message n'indique pas explicitement pourquoi le pouvoir de déclencher la procédure administrative doit revenir à l'assujetti. On relèvera cependant que cette solution a l'avantage de donner plus de temps au citoyen pour examiner les prétentions du fisc. Lorsque

l'administration octroie aux notifications d'estimation le titre de décision, elle limite le délai de réflexion de l'assujetti à trente jours, alors qu'une poursuite n'intervient pas, normalement, sans sommations réitérées (même si cette exigence ne figure plus dans la loi [cf. art. 89 al. 1 LTVA et art. 69 al. 1 aLTVA], le Conseil fédéral a souligné que cette pratique resterait la règle [cf. Message p. 6398]). La notification des actes de poursuite est en outre soumise à des conditions plus contraignantes que celles qui valent pour les simples décisions (cf. art. 56 ss et 64 ss de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite [LP, RS 281.1]). Les débiteurs sont ainsi mieux protégés contre les inadvertances. L'opposition au commandement de payer est aussi plus facile à formuler qu'une réclamation (cf. art. 74 s. LP); les non-juristes peuvent dès lors obtenir facilement le réexamen de leur cas. Ces mesures de protection contribuent ainsi à l'égalité des armes entre le fisc et les assujettis, conformément au souhait du législateur (cf. Message p. 6300; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 précité consid. 4.2.5.2).

1.2.3 En l'occurrence, il suit de ce qui précède que le courrier de l'assujettie du 20 mars 2012 ne constitue pas une réclamation au sens de l'art. 83 LTVA, mais bien une demande de première décision au fond (cf. art. 82 al. 1 let. c) et, partant, que l'on ne saurait qualifier de "décision sur réclamation" la décision de l'autorité inférieure du 15 mai 2012. Il en résulte que la compétence fonctionnelle du tribunal de céans n'est en principe pas donnée. Toutefois, attendu que la décision du 15 mai 2012 représente indéniablement une décision au sens de l'art. 5 PA et qu'elle est motivée en détail, en tant du moins que cette notion s'applique à une décision de non-entrée en matière, il sied d'examiner s'il y a en la circonstance lieu de traiter le mémoire de l'assujettie du 28 novembre 2012 à titre de recours "omisso medio". En effet, lorsqu'une (première) décision de l'AFC, motivée en détail, est déférée directement et sans réserve auprès du Tribunal administratif fédéral, il convient – selon la pratique constante du Tribunal et par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA – de considérer que l'assujetti a renoncé, à tout le moins implicitement, à bénéficier d'une procédure de réclamation en bonne et due forme (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 précité consid. 1.2.3, A-1017/2012 du 18 septembre 2012 consid. 1.2.3 et A-6740/2011 du 6 juin 2012 consid. 1.1.4).

1.2.4 Dans le cas présent, il apparaît que suite à la décision de l'autorité inférieure du 15 mai 2012, l'assujettie s'est en premier lieu adressée à l'autorité inférieure, par courrier du 27 octobre 2012, pour contester cette décision. Ce n'est qu'après que l'AFC lui a communiqué, le 16 novembre

2012, que ladite décision était entrée en force que la cause a été déférée au Tribunal administratif fédéral par mémoire du 28 novembre 2012. Ainsi, si celui-ci a bien été adressé au Tribunal, on ne saurait considérer qu'il l'a été directement.

Par ailleurs, l'assujettie relève également n'avoir jamais formé de réclamation, contrairement à ce qui ressort de la décision du 15 mai 2012. Il convient d'assimiler cette remarque à une réserve. Compte tenu du principe de l'interdiction du formalisme excessif, on ne saurait en effet se montrer trop exigeant s'agissant de la formulation d'une telle réserve, dont il convient en conséquence d'admettre largement l'existence, en particulier lorsque – comme en l'occurrence – elle est le fait d'un profane (cf. ATF 129 I 281 consid. 2; arrêt du Tribunal fédéral 2A.13/2002 du 22 janvier 2002 consid. 1a; décisions de la commission fédérale de recours en matière de douane [CRD] 2004-052 du 29 juillet 2004 consid. 1b et de la commission fédérale de recours en matière de contribution [CRC] 2001-212 du 28 mai 2003 in : Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 67.128 consid. 2b; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, n. 2.211 et 2.219; ANDRÉ MOSER, in : Auer/Müller/Schindler [édit.], VwVG – Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich 2008, n° 1 ad art. 52).

En ce qu'il n'a été adressé ni directement, ni sans réserve au Tribunal administratif fédéral, le mémoire du 28 novembre 2012 ne remplit ainsi pas les conditions du recours "omisso medio". Partant, le tribunal de céans ne saurait en connaître.

2.

Il convient à présent d'examiner s'il convient, ou non, de renvoyer la cause à l'autorité inférieure comme objet de sa compétence (cf. art. 8 al. 1 PA) et, le cas échéant, à quel titre.

2.1

2.1.1 A cet égard, il sied d'observer que la décision du 15 mai 2012 se limite à déclarer irrecevable la "réclamation" de l'assujettie du 20 mars 2012. En l'état, une (première) décision au sens de l'art. 82 al. 1 LTVA fait donc défaut. Bien que, selon la dernière jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, la décision du 15 mai 2012 ne soit pas nulle, mais seulement annulable (cf. arrêt A-707/2013 précité, en particulier consid. 4.3), le fait que l'assujettie n'ait pas recouru contre cette décision

ne saurait la priver du droit – dont l'exercice n'est pas soumis à délai – de demander et d'obtenir une décision au fond concernant le montant réclamé. Toute autre conclusion – notamment celle consistant à considérer que pour préserver ses droits, l'assujettie devait contester la décision d'irrecevabilité par la voie du recours "ordinaire" selon les art. 44 ss PA – reviendrait en effet à la priver des garanties de procédure (cf. consid. 1.2.1 ci-avant) et de protection (cf. consid. 1.2.2 ci-avant) voulues par le législateur.

Il apparaît en outre que dans ses écrits à l'autorité inférieure et à l'autorité de céans, l'assujettie a constamment contesté la reprise fiscale litigieuse. Dans ces circonstances et au vu de ce qui précède, il se justifie de considérer les actes en question comme des demandes de (première) décision (art. 82 al. 1 let. c LTVA), sans s'arrêter aux dénominations inexactes dont l'intéressée – non-juriste, qui a agi seule et qui a pu être induite en erreur par les communications des autorités administratives – a fait usage (cf. arrêts du tribunal fédéral 2C_167/2011 du 22 février 2011 consid. 5.1 et 1P.262/2005 du 8 juillet 2005 consid. 2.2; cf. également ATF 112 la 94 consid. 2).

Dans ces circonstances, il se justifie de renvoyer la cause à l'autorité inférieure, à charge pour elle de reconsidérer sa décision du 15 mai 2012 compte tenu de la dernière jurisprudence du Tribunal administratif fédéral (cf. consid. 1.2.2 ci-avant) et de rendre une décision au fond au sens de l'art. 82 al. 1 LTVA.

2.1.2 Par surabondance, cette solution s'impose également sous l'angle du principe de l'économie de la procédure. En effet, dès lors que, conformément à la dernière jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, une notification d'estimation ne vaut pas décision au fond (cf. consid. 1.2.2 ci-avant), l'AFC ne bénéficie en l'occurrence d'aucun titre de mainlevée. Attendu que l'assujettie a fait opposition au commandement de payer relatif à la notification d'estimation litigieuse, l'AFC serait ainsi de toute façon amenée à rendre une (première) décision au fond dans le cadre de la poursuite qu'elle a intentée contre l'intéressée (cf. consid. 1.2.2 ci-avant).

2.2 En principe, aucune forme particulière n'est nécessaire pour transmettre une affaire à l'autorité compétente selon l'art. 8 al. 1 PA. Le Tribunal ne prend une décision d'irrecevabilité que lorsqu'une partie prétend qu'il est compétent (art. 9 al. 2 PA). A cet égard, le seul fait qu'une requête lui soit adressée ne suffit pas; il faut, bien plus, que la

partie exprime clairement sa volonté de tenir l'autorité saisie pour compétente (cf. ATF 108 Ib 540 consid. 2a/aa; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 3.10; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungs-rechtspflege des Bundes*, Zurich 2013, n° 398 s.; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5885/2012 du 29 novembre 2012). Tel n'est pas le cas en l'occurrence, de sorte qu'une décision d'irrecevabilité ne s'impose pas. Compte tenu des circonstances concrètes du cas, notamment des voies de droit dont la décision du 15 mai 2012 est assortie, il sied toutefois de déclarer qu'il ne sera pas entré en matière sur l'envoi du 28 novembre 2012 et son complément du 4 janvier 2013, dans une procédure à juge unique (art. 23 al. 1 let. b LTAF).

3.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à déclarer le mémoire du 28 novembre 2012 irrecevable et à renvoyer la cause à l'autorité inférieure pour reconsidération de sa décision du 15 mai 2012 et pour décision au fond au sens de l'art. 82 al. 1 LTVA. Vue l'issue de la cause, les frais de procédure sont laissés à la charge de l'état (art. 63 al. 1 et 2 PA). L'avance de frais de Fr. 300.-- versée par l'assujettie lui sera restituée dès l'entrée en force du présent arrêt, à charge pour elle de communiquer un numéro de compte sur lequel ce montant pourra lui être versé. Attendu que l'assujettie a assuré seule sa défense durant toute la procédure et a obtenu gain de cause pour d'autres motifs que ceux allégués (substitution de motifs; cf. ATAF 2007/41 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 1.2), le tribunal de céans renonce en outre à allouer des dépens (cf. art. 64 al. 1 PA et art. 7 al. 4 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Il n'est pas entré en matière sur le mémoire du 28 novembre 2012 et son complément du 4 janvier 2013.

2.

La cause est renvoyée à l'AFC comme objet de sa compétence au sens du considérant 2.1.1 in fine.

3.

Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de Fr. 300.-- est restituée à la recourante dès l'entrée en force du présent arrêt.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège :

Le greffier :

Pascal Mollard

Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :