(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 4 janvier 1996)

Zulässigkeit einer Einsprache betreffend Verrechnungssteuer und Stempelabgabe.

Die Beschwerdegründe müssen sich auf die Einsprachegründe beziehen (E. 3).

Die Eröffnung muss es dem Empfänger ermöglichen, vom Entscheid Kenntnis zu nehmen und die entsprechenden Rechtsmittel zu ergreifen. Die objektive Mangelhaftigkeit einer Eröffnung wird geheilt, wenn sie trotzdem ihren Zweck erfüllt hat (E. 4).

Die Möglichkeit, eine kurze Nachfrist zur Verbesserung der Beschwerde anzusetzen (Art. 52 Abs. 2 VwVG), besteht grundsätzlich auch im Einspracheverfahren betreffend Verrechnungssteuer und Stempelabgabe. Die Nachfrist wird aber nur gewährt, wenn die Einsprache wenigstens minimalen Anforderungen zu genügen vermag (E. 5.a).

Die Einsprache hat grundsätzlich einen bestimmten Antrag zu enthalten und die zu seiner Begründung dienenden Tatsachen anzugeben. Eine kurze Begründung genügt, sofern aus ihr hervorgeht, in welchen Punkten und aus welchen Gründen der Entscheid angefochten wird. In bezug auf die Begehren wird nicht verlangt, dass diese ausdrücklich aufgeführt werden, doch müssen sie aus der Begründung klar hervorgehen (E. 5.b). Beurteilung des vorliegenden Falls (E. 5.c).

Recevabilité d'une réclamation en matière d'impôt anticipé et de droit de timbre.

Les motifs invoqués dans le cadre d'un recours doivent se rapporter à l'objet de la contestation (consid. 3).

La notification doit permettre au destinataire de prendre connaissance de la décision et de faire usage des voies de droit. Une notification objectivement irrégulière est considérée comme guérie si elle a malgré tout atteint son but (consid. 4).

La possibilité de régulariser un mémoire dans un court délai supplémentaire (art. 52 al. 2 PA) s'applique en principe également à la procédure de réclamation en matière d'impôt anticipé et de droit de timbre. La réclamation doit toutefois répondre à des exigences minimales pour que ce délai supplémentaire puisse être accordé (consid. 5.a).

La réclamation doit en principe contenir des conclusions précises et indiquer les faits qui la motivent. Une motivation même brève est suffisante; elle doit néanmoins révéler sur quels points et pour quelles raisons la décision est contestée. Quant aux conclusions, même si elles ne sont pas explicitement formulées, elles doivent ressortir clairement de la motivation de l'acte (consid. 5.b). Examen du cas d'espèce (consid. 5.c).

Ammissibilità di un'opposizione in materia d'imposta preventiva e tasse di bollo.

I motivi di ricorso devono riferirsi all'oggetto della contestazione (consid. 3).

La notificazione deve permettere al destinatario di prendere atto della decisione e di avvalersi dei rimedi giuridici. La notificazione oggettivamente difettosa è sanata qualora abbia adempiuto al suo scopo (consid. 4).

La possibilità di assegnare al ricorrente un breve termine suppletorio per rimediare al ricorso (art. 52 cpv. 2 PA) è, per principio, applicabile anche alla procedura d'opposizione in materia d'imposta preventiva e tasse di bollo. Il termine suppletorio è tuttavia garantito soltanto se l'opposizione soddisfa i requisiti minimi (consid. 5.a).

L'opposizione deve contenere, per principio, conclusioni precise e indicare i fatti che le motivano. Una breve motivazione è sufficiente sempreché riveli in quali punti e per quali motivi la decisione è impugnata. Quanto alle conclusioni, se anche non siano formulate esplicitamente, devono tuttavia risultare in modo chiaro dalla motivazione (consid. 5.b). Esame della fattispecie (consid. 5.c).

Résumé des faits:

A. La société A. SA a été constituée selon statuts du (...). Elle avait pour but la production et le financement de films, principalement de films pour la télévision et à buts commerciaux. Par la suite, la société élargit son but qui devint: conseils, conseils en publicité, organisations et planning de toutes sortes, en plus du financement de films de télévision et d'autres films. La démission de l'administrateur unique depuis la fondation de la société, Z, fut publiée dans la Feuille officielle du commerce (FOSC) du (...); S. fut nommé nouvel administrateur unique.

B. Au mois d'octobre 1993, l'Administration fédérale des contributions (AFC) effectua un contrôle des comptes de A. SA, en présence de l'administrateur, dans les bureaux de la société X SA à N., adresse à laquelle elle enverra par la suite sa correspondance. Sur la base des informations en sa possession, l'AFC considéra que les actions de A. SA avaient fait l'objet d'un transfert de la majorité des droits de participation au début de l'année 1991. De ce fait, elle adressa à la société concernée, en date du 4 janvier 1994, une taxation pour l'impôt anticipé relatif à un excédent de liquidation et au droit de timbre d'émission. Par courrier du 24 janvier 1994, A. SA, par son administrateur, s'opposa aux prétentions de l'AFC. En date du 24 mai 1994, l'AFC confirma sa taxation du 4 janvier 1994 en se basant sur les éléments découverts durant son enquête. Elle demanda en outre que A. SA lui transmette le contrat de vente des actions. L'intéressée lui répondit en date du 2 juin 1994 qu'elle n'avait pas d'éléments nouveaux à lui communiquer.

C. Le (...) 1994 parut dans la FOSC la démission de S. du conseil d'administration de A. SA.

D. Le 14 novembre 1994, l'AFC prononça à l'encontre de A. SA une décision par laquelle elle lui réclamait le montant de (...), soit (...) dus à titre d'impôt anticipé et (...) à titre de droit de timbre d'émission. Cette décision, envoyée à l'adresse de la société X SA, fut retournée à l'AFC. En date du 6 décembre 1994, l'AFC notifia une nouvelle décision à A. SA, à la même adresse que précédemment. Elle envoya également une copie pour information - datée du 7 décembre 1994 - à S. à son domicile ainsi qu'à A. SA par l'intermédiaire de I. AG. Elle réclama le même montant que précédemment et, de plus, déclara S. solidairement responsable, en tant qu'administrateur unique de la société et donc liquidateur de fait, du paiement de l'impôt anticipé. Par courrier du 13 décembre 1994, l'AFC remit sa décision précitée du 7 décembre 1994 à la société I. AG en la priant de la transmettre aux

organes de A. SA. Elle précisa que la décision qu'elle avait notifiée à A. SA à la même adresse qu'habituellement lui avait été retournée avec l'indication de cette nouvelle adresse.

E. En réponse à la décision, S. envoya une lettre à l'AFC en date du 16 janvier 1995. En premier lieu, il informa l'administration qu'il avait pris connaissance de la lettre adressée à la société A. SA et ajouta que sa réponse intervenait dans le délai légal. Il précisa encore qu'il avait démissionné de son poste d'administrateur unique de la société et, comme aucun administrateur n'avait, à sa connaissance, été renommé, la société n'était pas en mesure de répondre dans les délais impartis. Il ajouta que la politesse exigeait qu'il réponde aux décisions et conclusions de l'AFC. Par cette lettre, l'intéressé présenta aussi des éléments et arguments en réponse aux allégués de l'administration. Par lettre du 19 janvier 1995, l'AFC considéra que la réclamation de S. ne contenait pas de conclusions précises et lui impartit dès lors un délai pour compléter son mémoire et indiquer s'il agissait en son propre nom ou en celui de la société A. SA. Elle ajouta qu'à défaut la réclamation serait considérée irrecevable. En date du 30 janvier 1995, S. répondit que les conclusions, faits et motifs du refus de taxation étaient clairs et précis et correspondaient aux prescriptions légales, compte tenu de la situation dans laquelle se trouvait la société en question. Par décision sur réclamation du 1er mai 1995, l'AFC considéra que la lettre du 16 janvier 1995 ne constituait pas une réclamation valable et n'entra pas en matière. Elle releva en outre que sa décision du 6 décembre 1994 était entrée en force.

F. Par mémoire du 30 mai 1995, S. (ci-après: le recourant) a interjeté un recours contre la décision précitée auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions. Il conclut à ce que la décision sur réclamation soit cassée, la lettre du 16 janvier 1995 déclarée recevable à titre de réclamation, la décision rendue par l'AFC en date du 6 décembre 1994 annulée et la cause renvoyée «à l'instance inférieure pour nouvelle décision au sens des considérants». L'AFC a déposé sa réponse en date du 9 août 1995 en concluant au rejet du recours sous suite de frais et dépens à la charge du recourant.

Extrait des considérants:

3. Les motifs invoqués dans le cadre d'un recours doivent toujours se rapporter à l'objet de la contestation; ils doivent être topiques. Ainsi, le recourant qui attaque une décision d'irrecevabilité soulèvera en vain des questions de fond (ATF 118 Ib 135 consid. 2; André Grisel, *Traité de droit administratif*, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 915; Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. II, Berne 1991, p. 437). De même, les conclusions que le recourant prend ne doivent pas sortir du cadre défini par l'objet de la procédure, dans la mesure où seuls les points tranchés par la décision contestée pourront être réexaminés. Ainsi, la personne qui recourt contre une décision d'irrecevabilité ne prendra pas de conclusion relative au fond (Moor, *op. cit.*, p. 438).

En l'occurrence, la décision sur réclamation du 1er mai 1995 traite uniquement de la question de la recevabilité de la réclamation présentée par S. et n'aborde pas les questions de fond. Dès lors, la motivation du recours ainsi que les conclusions ne devaient porter que sur le premier point. Par conséquent, à ce stade, le recours, dans la mesure où il a trait à la dette d'impôt anticipé de la société en cause et à la responsabilité solidaire de S., est irrecevable.

4. Il s'impose d'examiner au préalable si la décision que l'AFC a prise en date du 7 décembre 1994 est valable quant à la forme.

a. En vertu de l'art. 41 de la loi du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA, RS 642.21), l'AFC rend toutes les décisions qui sont nécessaires pour la perception de l'impôt anticipé; elle rend une décision notamment lorsque la créance fiscale, la responsabilité solidaire ou l'obligation du transfert est contestée (let. a). La LIA ne contient toutefois aucune disposition relative aux exigences auxquelles doit répondre une décision au sens de l'art. 41 LIA. Les règles générales de la loi du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) sont donc applicables, hormis les exceptions figurant à son art. 2 et qui n'entrent pas en considération présentement. En particulier, les art. 34 ss PA contiennent quelques règles quant au contenu et à la communication des décisions. Ainsi, les décisions doivent être désignées comme telles, motivées et contenir une indication des voies de droit. Les décisions sont notifiées aux parties par écrit, à l'exception des décisions incidentes.

La notification doit permettre au destinataire de prendre connaissance de la décision et, le cas échéant, de faire usage des voies de droit ouvertes à son encontre. Elle est réputée parfaite au moment où la décision entre dans la sphère de puissance de son destinataire (ATF 113 Ib 297 consid. 2a; Grisel, *op. cit.*, p. 876). Une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (art. 38 PA). Il est admis que ce principe est respecté, au regard de la protection juridique qui est envisagée, lorsqu'une notification objectivement irrégulière a malgré tout atteint son but. Ainsi, il convient d'examiner dans un cas d'espèce si la partie concernée a été de fait trompée par une notification irrégulière et en a subi des dommages. Cette question doit être examinée en considération du principe de la bonne foi (parmi d'autres, ATF 112 III 85 consid. 2b, 106 V 97 consid. 2a, 104 V 167, 102 Ib 93 consid. 3; Blaise Knapp, *Précis de droit administratif*, 4e éd., Bâle / Francfort-sur-le-Main 1991, p. 154; René A. Rhinow / Beat Krähenmann, *Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband*, Bâle 1990, p. 284). En cas de notification irrégulière, le délai de recours ne commence à courir que dès le moment où l'intéressé a connaissance de tous les éléments nécessaires à la sauvegarde de ses droits. Il n'est toutefois pas autorisé à reporter sans autre le point de départ de ce délai. Selon le principe de la bonne foi, il est tenu d'entreprendre les démarches nécessaires pour se renseigner sur le contenu de la décision, dès qu'il en apprend l'existence (ATF 112 Ib 422 consid. 4b, 107 la 76 consid. 4, 102 Ib 94; Grisel, *op. cit.*, p. 878; Rhinow/Krähenmann, *op. cit.*, p. 284; Jürg Stadelwieser, *Die Eröffnung von Verfügungen. Unter besonderer Berücksichtigung des eidgenössischen und des sankt-gallischen Rechts*, St-Gall 1994, p. 158 s.).

b. En l'espèce, il ressort du dossier que l'AFC a adressé la décision à la société en cause ainsi qu'une «copie pour information» au recourant. Cette copie, désignée en tant que telle, porte la signature de l'auteur de la décision, mais n'est pas directement adressée à S. La façon dont la décision a été communiquée n'est assurément pas correcte dans la mesure où l'administration aurait dû notifier la décision originale aussi à l'adresse du recourant, dont les intérêts sont directement touchés par cette décision. Toutefois, eu égard à la jurisprudence évoquée précédemment, il convient de considérer que cette irrégularité est en quelque sorte guérie par le fait que l'intéressé a pu prendre connaissance de la décision et qu'il a réagi dans le délai légal. Il ne doit cependant pas supporter d'éventuelles conséquences préjudiciables que cette notification a pu entraîner.

5. Aux termes de l'art. 42 al. 1 et 2 LIA et de l'art. 39 al. 1 et 2 de la loi du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (LT, RS 641.10), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours suivant leur notification. La réclamation doit être adressée par écrit à l'AFC; elle doit contenir des conclusions précises et indiquer les faits qui la motivent. La loi sur la procédure administrative, citée précédemment, ne contient aucune indication relative aux exigences formelles d'une réclamation. Celle-ci ne doit toutefois pas être soumise à des prescriptions plus rigoureuses qu'un recours.

a. S'agissant de la procédure de recours en général, le recours n'est pas soumis à des exigences trop strictes quant à la forme et au contenu (ATF 112 Ib 636 consid. 2b; Archives de droit fiscal suisse [ci-après: Archives], vol. 60 p. 363, consid. 2a; pour le recours de droit administratif, cf. ATF 118 Ib 135 consid. 2; Archives, vol. 61 p. 823). L'art. 52 al. 1 PA prévoit en particulier que le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, les motifs ainsi que les moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire. Si le recours ne satisfait pas à ces exigences, ou si les conclusions ou les motifs du recourant n'ont pas la clarté nécessaire, sans que le recours soit manifestement irrecevable, l'autorité de recours impartit au recourant un court délai supplémentaire pour régulariser le recours (art. 52 al. 2 PA). Elle avise en même temps le recourant que si le délai n'est pas utilisé, elle statuera sur la base du dossier ou si les conclusions, les motifs ou la signature manquent, elle déclarera le recours irrecevable (art. 52 al. 3 PA). Il est désormais admis que la possibilité de régulariser un acte, telle qu'elle est prévue à l'art. 52 al. 2 PA pour la procédure de recours, s'applique a fortiori également à la procédure de réclamation, à moins que la loi en cause ne contienne une disposition contraire. Une telle norme ne figure ni dans la loi sur l'impôt anticipé, ni dans la loi sur les droits de timbre (Archives, vol. 60 p. 363 consid. 2; cf. aussi Werner Braunschweiger / Gilli Caffisch / Beat Jung, Die neuen Vorschriften für das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege im Bund und ihre Auswirkungen auf die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreuten Abgaben, Archives, vol. 39 p. 372).

A la différence du recours de droit administratif (art. 108 al. 3 de la loi sur l'organisation judiciaire [OJ], RS 173.110), le délai supplémentaire pour remédier à l'irrégularité d'un recours administratif est fixé non seulement lorsque les annexes manquent ou que les conclusions ou les motifs du recours ne sont pas suffisamment clairs, mais aussi, de manière générale, lorsque le mémoire de recours ne satisfait pas aux exigences légales. Ainsi, l'art. 52 al. 2 PA est applicable notamment dans les cas où la motivation ou les conclusions font totalement défaut (ATF 112 Ib 636 consid. 2b; Archives, vol. 60 p. 366 consid. 2b; concernant l'art. 108 al. 3 OJ, cf. Archives, vol. 61 p. 824 consid. 3a et réf. citées). Le délai fixé à l'intéressé pour parfaire son acte sera très court et, en règle générale, ne dépassera pas trois jours (ATF 112 Ib 636 consid. 2c; Archives, vol. 60 p. 366 consid. 2c). On ne saurait toutefois déduire de ce qui précède que l'acte de recours n'est soumis à aucune exigence minimale. Pour que l'art. 52 al. 2 PA s'applique, il faut au moins qu'une personne déterminée exprime, de façon reconnaissable, sa volonté de recourir pour obtenir la modification d'une situation juridique particulière qui résulte d'une décision et qui la concerne (ATF 117 la 131 consid. 5c, 112 Ib 636 consid. 2b; Archives, vol. 60 p. 366 consid. 2b; Alfred Kőlz / Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zurich 1993, p. 159). A défaut, le recours est manifestement irrecevable, et l'art. 52 al. 2 ne s'applique pas. Il convient encore de rappeler que l'interdiction du formalisme excessif, tirée de l'art. 4 Cst., implique que l'autorité commet un déni de justice lorsqu'elle applique une règle de procédure avec une dureté exagérée ou impose des exigences excessives à l'égard des actes juridiques, privant ainsi le citoyen d'une voie de droit d'une manière inadmissible (ATF 121 I 179 consid. 2b aa, 120 II 426 consid. 2a, 120 V 417 consid. 5, 119 la 6 consid. 2a). L'art. 52 al. 2 et 3 PA peut être considéré comme l'expression d'un principe général dicté par la prohibition du formalisme excessif (comparer avec l'art. 30 al. 2 OJ, ATF 120 V 419 consid. 6a; Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, vol. 1, Berne 1990, ad art. 30 al. 2 N° 2, p. 185). Comme l'examen de l'application de cette disposition se confond avec celui du grief tiré du formalisme excessif, grief invoqué par le recourant, la Commission de céans peut donc se dispenser de l'examen de ce dernier point.

b. Il convient encore, à ce stade, d'examiner de manière plus approfondie les conditions formelles minimales qu'une réclamation doit remplir, indépendamment de l'application de l'art. 52 al. 2 PA.

Comme cela a été relevé précédemment, la réclamation doit contenir des conclusions précises et indiquer les faits qui la motivent. Toutefois, il est admis qu'une motivation même brève est suffisante. Il faut néanmoins que l'on comprenne sur quels points et pour quelles raisons la décision attaquée est contestée (ATF 118 Ib 135 consid. 2, 113 Ib 287 consid. 1; Archives, vol. 61 p. 823 consid. 2a, vol. 60 p. 415 consid. 1a; Kőlz/Häner, op. cit., p. 158; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2e éd., Berne 1983, p. 197). En outre, les motifs invoqués doivent toujours se rapporter à l'objet de la contestation (ATF 118 Ib 135 consid. 2; Grisel, op. cit., p. 915; Moor, op. cit., p. 437). S'agissant des conclusions, la jurisprudence a concédé que des conclusions ne soient pas explicitement formulées en tant que telles. Il suffit qu'elles ressortent clairement de la motivation du recours (ATF 108 II 488 consid. 1; Archives, vol. 59 p. 727 consid. 1, vol. 56 p. 81 consid. 1, vol. 50 p. 432 consid. 1a; Kőlz/Häner, op. cit., p. 157; Moor, op. cit., p. 438 et réf. citées). Ces principes, développés en général dans le cadre du recours de droit administratif, sont a fortiori aussi applicables pour le recours administratif et la réclamation.

c. En l'espèce, il apparaît que l'AFC a reçu, dans le délai légal de réclamation, un courrier daté du 16 janvier 1995 et signé par le recourant. Sur demande de l'AFC, ce courrier a été complété par une lettre du 30 janvier 1995. En premier lieu, l'autorité intimée reproche au recourant de n'avoir pas indiqué s'il agissait en son nom propre ou au nom de la société. Il est vrai que le recours doit désigner l'auteur de l'acte et contenir sa signature, afin que celui-ci soit déterminable (cf. JAAC 41.44, p. 58, consid. 3.a; Gygi, op. cit., p. 195). Le recourant n'a certes pas signalé expressément au nom de qui il intervenait. Toutefois, l'AFC devait et pouvait, sur la base de la lettre du 16 janvier 1995 et du dossier, déterminer l'auteur de la réclamation. L'intéressé a d'emblée informé l'administration qu'il n'était plus administrateur unique de la société et qu'à sa connaissance, aucun administrateur n'avait été renommé. A aucun moment, il n'a allégué agir au nom de la société et n'a pas non plus déposé de procuration. Même si la réclamation ne le désignait pas expressément comme auteur, l'intéressé a signé l'acte personnellement sans se référer à la société et a en outre apporté suffisamment d'éléments et de références pour que l'administration puisse, sans risque de confusion, reconnaître le signataire ainsi que le dossier en cause. Au surplus, contrairement à d'autres courriers que le recourant avait adressés, en tant que représentant d'A. SA, à l'administration, le papier à lettres utilisés les 16 et 30 janvier 1995 ne contenait aucun en-tête. C'est sur la base de ces éléments et de ces indices que l'AFC aurait dû admettre que l'auteur de la réclamation était parfaitement déterminable et constater que le recourant agissait bien à titre personnel. Quoi qu'il en soit, il convient de souligner que cette relative confusion peut assurément provenir de la façon dont la décision a été notifiée aux parties intéressées. En effet, la décision originale a été adressée uniquement à la société elle-même; seule une «copie pour information» a été remise au recourant. N'étant pas juriste, il pouvait ignorer la portée réelle de cette communication à son égard.

S'agissant du contenu de la réclamation et de son examen sous l'angle du consid. 5.b ci-dessus, il ressort de la lettre du 16 janvier 1995 - qui n'a nul besoin d'être désignée expressément sous le terme de «réclamation» - que le recourant, d'une part, conteste les faits tels qu'ils ont été retenus par l'AFC. Il souligne en particulier que l'autorité ne dispose d'aucun élément prouvant que les actions de la société ont changé de mains. D'autre part, il rejette l'interprétation des dispositions légales en cause telle qu'elle découle de la décision de l'AFC, en ajoutant que A. SA ne remplit manifestement pas les conditions. Dès lors, la motivation de la réclamation apparaît comme suffisante, dans la mesure où l'on peut en déduire sur quels points et pour quelles raisons la décision est attaquée. L'AFC ne le conteste du reste pas; dans sa lettre du 19 janvier 1995, elle n'a en effet pas demandé à

l'intéressé de compléter sa réclamation sur ce point. Quant aux conclusions, il apparaît que la lettre du 16 janvier 1995 ne contient manifestement pas de conclusions expresses tendant notamment à l'annulation de la décision de l'AFC. Il convient toutefois, conformément à la jurisprudence rappelée ci-dessus, d'examiner si les conclusions ne peuvent être déduites, de manière implicite, de la motivation de l'acte. Il ressort de cette dernière que le recourant, en contestant la constatation des faits et l'application de la loi, s'oppose à la décision de l'AFC. Il soutient en outre que la société en question a été victime d'une taxation qui dépasse le cadre légal. On peut se demander si, déjà à ce stade, les conclusions implicites que l'on peut déduire de la motivation de la réclamation sont suffisantes et valables en tant que telles. Toutefois, la question n'a, en l'occurrence, pas besoin d'être résolue définitivement. En effet, il apparaît que le recourant, conformément à l'art. 52 al. 2 PA, a complété sa réclamation en date du 30 janvier 1995 et a précisé à cet égard que «les conclusions, faits et motifs du refus de taxation sont clairs et précis (...)». Contrairement à ce que prétend l'AFC, cette lettre doit être prise en compte, ne serait-ce que sous l'angle du principe de la bonne foi. En confirmant le refus de taxation, l'intéressé manifeste son opposition et indique clairement qu'il conteste la décision dans son ensemble. Par ce courrier, il répond à l'autorité fiscale, qui lui demandait, par sa lettre du 19 janvier 1995, d'indiquer si et à quels points de vue la décision était contestée. La Commission de céans estime dès lors que l'AFC, dans le cas d'espèce, a fait preuve d'une trop grande rigueur dans l'examen de la recevabilité de la réclamation et qu'elle a imposé au recourant, qui n'est pas juriste, des exigences trop strictes quant à la forme de l'acte, exigences qui n'étaient pas dictées par les circonstances. De plus, le comportement de l'AFC n'est pas exempt de tout reproche et a certainement contribué à une certaine confusion. En effet, comme cela a déjà été relevé précédemment, on peut se demander sérieusement si l'imprécision de la réponse présentée par le recourant ne provient pas aussi de la notification - problématique - de la décision. L'intéressé pouvait en effet, dans un premier temps, s'interroger sur son droit propre à déposer une réclamation, d'autant plus qu'il n'était pas indiqué si la «copie pour information» lui parvenait à titre personnel ou en tant qu'(ex-)administrateur de la société. Certes, il convient de veiller à ne pas soustraire les actes de procédure à toute exigence de forme. Toutefois, au vu des circonstances particulières évoquées précédemment, il s'impose de reconnaître que la réclamation formée par le recourant, bien qu'elle puisse présenter quelque lacune, satisfait aux exigences formelles minimales qui sont requises.

Dokumente der SRK