

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 21 août 1998)

Mehrwertsteuer. Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Verwaltungsbeschwerde.

- Art. 52 Abs. 3 MWSTV erlaubt der ESTV im erstinstanzlichen Verfahren, das verspätete Einreichen einer Mehrwertsteuer-Abrechnung nach dem ersten Entscheid als Einsprache gelten zu lassen.

- Demgegenüber setzt Art. 52 Abs. 2 VwVG strengere Anforderungen an die Zulässigkeit einer Verwaltungsbeschwerde. Das Einreichen einer Mehrwertsteuer-Abrechnung vor der Rekursinstanz ohne Begehren und Begründung stellt keinen genügenden Ausdruck eines Beschwerdewillens dar und verhindert nicht, dass ein Einspracheentscheid rechtskräftig wird. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission tritt auf eine solche Eingabe nicht ein; die Ansetzung einer Nachfrist ist nicht nötig (E. 2b).

Taxe sur la valeur ajoutée. Conditions de recevabilité d'un recours administratif.

- L'art. 52 al. 3 OTVA permet à l'AFC de considérer en première instance que la remise tardive d'un décompte TVA après la première décision vaut comme réclamation.

- En revanche, l'art. 52 al. 2 PA fixe des exigences plus sévères en matière de recevabilité d'un recours administratif. Le fait de remettre à l'autorité de recours un décompte TVA sans conclusions ni motifs ne constitue pas l'expression suffisamment reconnaissable d'une volonté de recourir et ne suffit pas pour empêcher l'entrée en force d'une décision sur réclamation. La Commission de recours en matière de contributions n'entre pas en matière sur un tel acte, sans qu'il lui soit besoin d'octroyer un délai supplémentaire (consid. 2 b).

Imposta sul valore aggiunto. Condizioni di ammissibilità di un ricorso amministrativo.

- L'art. 52 cpv. 3 OIVA consente all'AFC di considerare in prima istanza che la trasmissione tardiva di un rendiconto IVA dopo la prima decisione ha valore di reclamo.

- L'art. 52 cpv. 2 PA prevede invece condizioni di ammissibilità più severe per quanto concerne il ricorso amministrativo. La trasmissione all'autorità di ricorso di un rendiconto IVA privo di conclusioni e di motivazioni non esprime in modo sufficientemente riconoscibile una volontà di ricorrere e non basta a impedire che una decisione su reclamo cresca in giudicato. La Commissione di ricorso in materia di contribuzioni non entra nel merito di un simile atto e non è tenuta ad assegnare un termine suppletorio (consid. 2b).

Résumé des faits:

A. Le contribuable X. n'ayant pas remis en temps utile les décomptes afférents aux périodes fiscales des 3e et 4e trimestres 1996, l'Administration fédérale des contributions (AFC) procéda à une estimation interne et engagea des poursuites à son encontre. Le contribuable ayant formé opposition au commandement de payer, l'AFC rendit une décision formelle au sens de l'art. 5 de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA, RS 172.021) et de l'art. 51 de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 (OTVA, RS 641.201) en date du 16 septembre 1997.

B. Le décompte pour l'année 1996 fut remis à l'AFC dans le délai de réclamation prescrit par l'art. 52 al. 1 OTVA, aussi l'administration le considéra-t-elle comme une réclamation valable. Cependant, l'assujetti ayant mentionné un montant forfaitaire à titre d'impôt préalable, l'AFC l'invita à remettre une liste détaillée des montants d'impôt préalable dans un délai de trois jours, l'informant qu'à défaut, elle statuerait sur la base du dossier (art. 52 al. 3 et 4 OTVA).

C. En l'absence de réaction de l'assujetti, l'AFC statua sur la base du décompte reçu, ne tenant pas compte du montant forfaitaire déduit au titre d'impôt préalable, mais reprenant pour base les chiffres d'affaires annoncés. Elle corrigea son évaluation en fonction de ces données et admit partiellement la réclamation, avec suite de frais, motif pris de l'engagement d'une procédure inutile (art. 56 al. 3 OTVA).

D. Dans le délai de recours, X. fit parvenir à l'AFC un nouveau décompte concernant l'année 1996. L'autorité fiscale, par lettre du 22 juin 1998, l'a transmis à la Commission fédérale de recours en matière de contributions sur la base de l'art. 8 al. 1 PA.

Extrait des considérants:

1. (...)

2.a.aa. Aux termes de l'art. 52 al. 1 PA, le mémoire de recours indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent en ses mains. L'art. 52 al. 2 PA précise que 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. Elle avise en même temps le recourant - c'est l'al. 3 - 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.

bb. A la différence du recours de droit administratif (art. 108 al. 3 de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ], RS 173.110), un délai supplémentaire pour remédier à l'irrégularité d'un recours administratif est octroyé 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 de droit fiscal suisse [ci-après: Archives], vol. 60 p. 366 consid. 2b). 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).

cc. On ne saurait toutefois déduire de ce qui précède que l'acte de recours n'est soumis à aucune exigence minimale (JAAC

61.20 consid. 5a). Pour que l'art. 52 al. 2 PA puisse entrer en ligne de compte, 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 Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, Zurich 1993, p. 159; cf. aussi Xavier Oberson, *Le contentieux fiscal*, Berne 1997, p. 151). A défaut, le recours est manifestement irrecevable et l'art. 52 al. 2 PA ne s'applique pas.

b.aa. D'une manière générale, la seule remise du décompte à l'autorité de recours ne constitue pas l'expression suffisamment reconnaissable d'une volonté de recourir contre une décision de l'administration. En effet, la simple signature apposée au bas d'un décompte ne signifie pas encore une intention clairement exprimée de faire appel à un tribunal indépendant. En tout cas, on ne saurait admettre qu'avec cette simple transmission, le recourant a fait preuve de la mesure minimale exigée dans le soin donné à l'acte de recourir (ATF 112 Ib 636 consid. 2b), dès lors qu'un décompte TVA n'a manifestement pas pour but premier de remplir une telle fonction. A l'inverse, il faut également conclure que cette seule remise ne suffit pas pour empêcher l'entrée en force d'une décision sur réclamation de l'AFC. On doit enfin admettre qu'un «acte de recours» qui ne contient ni motivation ni conclusions présente des lacunes bien plus graves que lorsque seule l'une de ces deux exigences n'est pas remplie. En conclusion, la seule remise d'un décompte à la Commission fédérale de recours en matière de contributions ne suffit pas pour l'octroi d'un délai au sens de l'art. 52 al. 2 PA et un tel «recours» doit être considéré d'emblée comme irrecevable.

bb. Il est vrai qu'aux termes de la pratique de l'AFC, la remise tardive du décompte en première instance, après la première décision au sens des art. 5 PA et 51 OTVA, vaut ipso facto réclamation. La Commission de recours a déjà eu l'occasion d'en prendre acte dans l'une de ses décisions antérieures, sans s'exprimer plus longuement sur la question (cf. la décision non publiée du 9 février 1998 en la cause S. c. AFC, CRC 59/97, consid. 4c). Cela dit, la Commission de recours estime que si rien ne s'oppose à une admission de cette pratique à l'échelon de la première instance, celle-ci n'est en revanche pas concevable devant l'autorité de recours.

En effet, il faut d'abord relever qu'en première instance, le problème est régi par l'art. 52 al. 3 OTVA, qui prime sans aucun doute au titre de norme spéciale l'art. 52 al. 2 PA (cf. art. 51 al. 2 OTVA a contrario; voir aussi, par analogie, ATF 124 II 197 consid. 3b). Or, sur un plan littéral, on doit remarquer que l'art. 52 al. 3 OTVA, même calqué sur l'art. 52 al. 2 PA, ne contient pas, comme ce dernier, le segment de phrase intitulé «sans que le recours soit manifestement irrecevable», élément indiquant clairement que l'octroi d'un délai supplémentaire n'est possible qu'à la condition que le pourvoi interjeté ne paraisse pas d'emblée irrecevable. Au surplus, il apparaît que l'art. 52 al. 3 OTVA est soumis à interprétation. Or, celle-ci peut être notamment téléologique et systématique, à savoir en rapport avec l'OTVA elle-même. Ainsi, même si la pratique de l'AFC apparaît aux limites de la concession, elle s'avère légale parce que légitimée par des principes fondamentaux et supérieurs de la TVA, tels que ceux de la rationalité de la perception et de l'auto-taxation, dont la Commission de recours de céans a déjà eu l'occasion de dire toute l'importance (décision non publiée de la Commission de recours du 24 juin 1998 en la cause Z. c. AFC, CRC 089/97, consid. 3 et 4; décision non publiée de la Commission de recours du 11 juin 1997 en la cause R. c. AFC, CRC 031/97, consid. 2a). De même, il sied d'observer qu'il existe entre le contribuable et l'AFC un rapport de droit public aux termes duquel le contribuable a l'obligation de remettre le décompte en temps utile et a fortiori le plus tôt possible, obligation qui perdure même au cours de la procédure contentieuse de première instance.

Il n'en va pas de même pour la Commission de recours de céans, qui doit d'abord respecter l'art. 52 al. 2 PA, dont l'interprétation est plutôt dominée par les principes généraux de procédure. Ainsi, la Commission de recours doit avoir pour souci d'adopter la même pratique à l'égard de tous les recourants, soit également ceux dont l'action porte sur un autre domaine que celui de la TVA. Elle doit également veiller à ce que sa pratique soit conforme à celle adoptée par les autres commissions de recours, notamment celles du Département fédéral des finances, afin que l'égalité de traitement soit respectée entre les personnes qui déposent un recours administratif. Or, on remarque aisément qu'accepter un simple décompte TVA comme un recours remplissant les conditions minimales conduirait à admettre d'autres pièces officielles utilisées par l'assujéti dans ses rapports avec l'administration - par exemple n'importe quel document douanier - comme des mémoires de recours valables. C'est là une extrémité que l'on ne peut se résoudre à envisager, sans dénaturer la fonction d'un tribunal, qui doit rester exclusivement judiciaire. Par ailleurs, le contribuable ne peut se comporter à l'égard d'une Commission de recours, autorité judiciaire indépendante, de la même manière qu'à l'encontre de l'administration. Ainsi, le danger manifeste existe que l'assujéti s'estime lié à la Commission de recours comme à une autorité fiscale et se trouve ainsi incité à différer davantage la remise de son décompte, bref à prolonger par un «recours» factice le délai de l'art. 37 al. 1 OTVA.

cc. Il s'ensuit qu'au vu des interprétations différentes de l'art. 52 al. 3 OTVA - applicable devant l'AFC - et l'art. 52 al. 2 PA - valable devant la Commission de recours - la volonté exprimée dans un décompte remis d'entrée de cause, sans explication supplémentaire - et non comme un simple moyen de preuve - devant le tribunal de céans, peut et doit être comprise différemment de l'hypothèse où il est remis à titre de réclamation devant l'AFC. Il faut dès lors admettre, sans contradiction aucune, que la remise d'un simple décompte en procédure de réclamation devant l'AFC puisse valoir réclamation au sens technique - le cas échéant à compléter si elle n'a pas la clarté nécessaire -, alors que la seule transmission d'un tel document devant la Commission de recours doit, en tant que ce dernier est examiné comme éventuel recours, être sanctionnée d'entrée de cause de l'irrecevabilité, sans que l'octroi d'un court délai au sens de l'art. 52 al. 2 PA ne soit possible.

3.a. En l'espèce, le décompte seul a été envoyé à l'AFC, qui l'a ensuite transmis au tribunal de céans, sur la base de l'art. 8 al. 1 PA. L'AFC a elle-même soumis le document comme valant «éventuellement» recours. Il s'avère que le décompte ne contient ni conclusions ni motifs et ne démontre pas suffisamment l'intention d'interjeter recours. Vu les autres considérations de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, liées à l'interprétation de l'art. 52 al. 2 PA, lequel après réflexion, ne se recoupe pas complètement avec l'art. 52 al. 3 OTVA, il s'impose de considérer le décompte reçu comme un recours manifestement irrecevable au sens de l'art. 52 al. 2 in medio PA.

b. S'agissant des frais de procédure, il convient d'y renoncer (art. 63 al. 1 in fine PA). En effet, par économie de procédure, la Commission de recours a préféré ne pas octroyer un inutile délai au contribuable pour se déterminer sur sa réelle intention - indépendamment de l'octroi de délai prévu par l'art. 52 al. 2 PA - et ce dernier ne doit pas en pâtir. Au surplus, on rappellera que la Commission de recours n'était pas tenue de donner l'occasion à l'AFC d'envoyer une réponse, étant donné que le recours s'avère d'emblée irrecevable (art. 20 al. 2 de l'ordonnance du 3 février 1993 sur l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage, RS 173.31).