

BVGer A-3000/2016 vom 22. September 2016

Bundesverwaltungsgericht, 2016-09-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3000_2016

FR: TAF A-3000/2016 du 22 septembre 2016

IT: TAF A-3000/2016 del 22 settembre 2016

Regeste

Taxe sur la valeur ajoutée

Erwägungen

E. 1.1

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF ; RS 173.32), le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. 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 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent *ratione materiae* pour juger de la présente affaire.

E. 1.2

Selon l'art. 83 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. La décision attaquée, du 19 avril 2016, est ainsi une décision sur réclamation, rendue après que le recourant eut contesté une première décision du 25 janvier 2016. La compétence fonctionnelle du Tribunal administratif fédéral est dès lors donnée.

E. 1.3

Enfin, posté le 12 mai 2016, alors que la décision attaquée, datée du 19 avril 2016, a été notifiée le lendemain au plus tôt, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA). Même s'il est dépourvu de conclusions formelles, les circonstances permettent de comprendre que le recourant souhaite que la décision attaquée soit annulée et l'affaire renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision sur le fond au sujet de sa demande de révision. Les motifs du recours ne paraissent pas non plus limpides à première lecture. Toutefois, on devine que le recourant entend faire valoir la maladie de son père, la jurisprudence du Tribunal fédéral au sujet des notifications d'estimation et une erreur de l'inspecteur lors du contrôle du mois d'avril 2011 pour fonder sa demande de révision de la notification d'estimation n° ... et contester le refus d'entrer en matière de l'autorité inférieure. Eu égard à la situation du recourant, qui n'est manifestement pas juriste, on admettra ici que le recours répond aux exigences de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA), même si, à l'instar de la solution adoptée par l'autorité inférieure dans sa décision sur réclamation, le recours pourrait tout aussi bien être déclaré irrecevable.

E. 1.4

En procédure administrative contentieuse, l'objet du litige est défini par trois éléments, à savoir l'objet du recours, soit la décision attaquée, les conclusions du recours et, accessoirement, les motifs de celui-ci (cf. arrêts du TF 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1, 1P.217/2001 du 28 mai 2001 consid. 2a). Plus particulièrement, le dispositif de la décision attaquée délimite l'envergure maximale de l'objet du litige. En vertu du principe de l'unité de la procédure, l'autorité de recours ne peut en effet statuer que sur les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est déjà prononcée ou aurait dû le faire (cf. arrêts du TAF A 5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 1.2, A-6969/2011 du 12 avril 2012 consid. 1.4, A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.2.1, A 2232/2010 du 31 mars 2011 consid. 2.1 ; Moser/Beusch/Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd., 2013, ch. 2.1 ss ; Markus Müller, in : Auer/Müller/Schindler [édit.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]*, Zurich 2008 [ci-après: *VwVG-Kommentar*], ch. 5 ad art. 44). S'agissant d'une décision d'irrecevabilité, l'objet du litige est limité à la question de savoir si c'est à bon droit que l'autorité inférieure a refusé d'entrer en matière sur le fond ; en d'autres termes, si le recourant attaque une décision d'irrecevabilité en ne se prononçant que sur le fond, les conditions formelles - en particulier les exigences de l'art. 52 al. 1 PA - ne sont pas remplies (cf. ATF 132 V 74 consid. 1.1, 124 II 499 consid. 1 ; arrêts du TF 2C_176/2012 du 18 octobre 2012 consid. 1.3, 2C_628/2010 du 28 juin 2011 consid. 2.2 non publié aux ATF 137 II 353 ; arrêts du TAF A 5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 1.2, A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 1.4.1 ; Moser/Beusch/Kneubühler, *op. cit.*, ch. 2.213). Dans le cas présent, attendu que la décision attaquée se limite à déclarer irrecevable la demande de révision, le recourant ne peut, devant le Tribunal de céans, que remettre en cause le refus d'entrer en matière, mais non pas contester le fond. En l'occurrence, comme cela a déjà été relevé, le recourant n'a pas formulé de conclusions explicites et son argumentation est assez sommaire. Dans la mesure où l'on considère que son recours vise implicitement à ce que l'autorité inférieure soit invitée à examiner le fond de l'affaire, l'objet du litige paraît respecté. En ce qui concerne les motifs invoqués, le Tribunal admettra que, si le recourant répète les explications qu'il a déjà données par devant l'autorité inférieure pour justifier sa demande de révision, c'est parce qu'il veut signifier que cette autorité n'est à tort pas entrée en matière sur sa demande, alors qu'il invoquait des motifs valables. Sur la base des explications qui précèdent, il y a lieu d'entrer en matière.

E. 1.5

Pour traiter le présent recours, il convient d'abord de rappeler les bases de la procédure de révision (cf. consid. 2 ci-dessous). Il sied également de présenter brièvement l'institution de la restitution de délai, dans la mesure où la demande du recourant paraît se rapporter plus à une telle situation qu'à une requête de révision (cf. consid. 3 ci-dessous). Il sera ensuite possible de traiter du cas d'espèce (cf. consid. 4 ci-dessous).

E. 2.1

La révision, l'interprétation et la rectification des décisions sur réclamation rendues par l'AFC sont régies par les art. 66 à 69 PA (cf. art. 85 LTVA ; concernant l'applicabilité de la LTVA, cf. consid. 2.4 ci-après). Selon l'art. 66 PA, une partie peut demander à l'autorité, ici l'AFC, la révision de sa décision pour les motifs mentionnés aux al. 1 et 2 de cette disposition, à savoir notamment si la partie allègue des faits nouveaux importants ou produit de nouveaux moyens de preuve (al. 2 let. a).

E. 2.2

La demande de révision doit être adressée par écrit à l'autorité qui a statué dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dix ans après la notification de la décision sur recours (art. 67 al. 1 PA). Elle doit notamment indiquer pour quel motif la demande est présentée, montrer que le délai utile est observé et contenir les conclusions prises pour le cas où une nouvelle décision interviendrait (art. 67 al. 3 PA). Si la demande de révision ne satisfait pas à ces conditions, l'autorité impartit au requérant un court délai supplémentaire pour y suppléer, sous peine d'irrecevabilité (cf. art. 67 al. 3 PA, qui renvoie aux art. 52 et 53 PA; cf. également August Mächler, in : VwVG-Kommentar, ch. 10 s. ad art. 67).

E. 2.3

Conformément à ce qui vaut en matière de recours administratif, celui qui requiert la révision supporte le fardeau de la preuve du respect du délai de 90 jours (cf. ATF 92 I 253 consid. 3 ; arrêts du TF 2C_404/2011 du 21 novembre 2011 consid. 2.3, 5P.113/2005 du 13 septembre 2006 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-7730/2009 du 17 juin 2010 consid. 2.2, A 5077/2008 du 10 mai 2010 consid. 2.2 ; Mächler, op. cit., ch. 10 ad art. 67).

E. 2.4

Enfin, l'art. 85 LTVA s'applique à toutes les causes pendantes au 1er janvier 2010, même celles qui sont régies par l'ancien droit matériel (art. 113 al. 3 LTVA ; cf. notamment, arrêt du TAF A-2512/2008 du 8 septembre 2010 consid. 1.3.1), de sorte qu'il faut considérer qu'une vision restrictive de l'art. 113 al. 3 LTVA n'a pas lieu d'être dans ce contexte (cf. arrêt du TAF A 4068/2010 du 22 octobre 2010 consid. 4.1). Le nouveau droit n'a, quoi qu'il en soit, rien changé aux conditions de la révision, lesquelles se trouvent toujours régies par les mêmes dispositions de la PA.

E. 3.1

En ce qui concerne la restitution de délai, il convient de rappeler les éléments suivants. Les délais comptés en jours qui doivent être communiqués aux parties commencent à courir le lendemain de la communication (art. 20 al. 1 PA). Ils sont réputés observés si le mémoire parvient à l'autorité compétente ou est remis, à son adresse ou à un bureau de poste suisse, le dernier jour du délai au plus tard (art. 21 al. 1 PA). Toutefois, si le requérant ou son mandataire a été empêché, sans sa faute, d'agir dans le délai fixé, celui-ci est restitué pour autant que, dans les trente jours à compter de celui où l'empêchement a cessé, le requérant ou son mandataire ait déposé une demande motivée de restitution et ait accompli l'acte omis (selon l'art. 24 al. 1 PA). Si le délai a été fixé par l'autorité, la demande doit en principe être introduite devant cette même autorité (cf. arrêt du TF 2C_845/2011 du 17 octobre 2011 consid. 2 ; arrêt du TAF A-2679/2012 du 24 mai 2012 ; Patricia Egli, in : Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, Waldmann/Weissenberger [édit.], 2e éd., 2016, ch. 14 ad art. 24).

E. 3.2

Pour qu'il y ait matière à restitution de délai, le requérant doit notamment avoir été empêché d'agir sans qu'aucune faute ne lui soit imputable (cf. ATF 114 Ib 67 consid. 2d, 114 II 181 consid. 2, 108 V 109 consid. 2b et 2c ; arrêts du TF 2C_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 3.2, 2C_699/2012 du 22 octobre 2012 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A 5325/2012 du 16 janvier 2013). Tel est notamment le cas lorsque l'empêchement résulte d'une catastrophe

naturelle, d'obligations militaires ou d'une maladie grave et soudaine (impossibilité objective), ou encore lorsque l'omission est consécutive à une erreur non fautive (impossibilité subjective), mais non lorsque le requérant a manqué le délai en raison d'une surcharge de travail, d'un manque d'organisation ou d'une absence pour cause de vacances (cf. arrêt du TF 2C_699/2012 du 22 octobre 2012 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-1305/2012 du 10 octobre 2012 consid. 2.5).

E. 3.3

D'une manière générale, la jurisprudence est très restrictive en matière de restitution de délai (cf. ATF 125 V 262 consid. 5d, 124 II 358 consid. 2 ; arrêts du TAF A-1305/2012 du 10 octobre 2012 consid. 2.5, A-5104/2007 du 19 janvier 2009 consid. 2.4). L'autorité ne dispose en outre d'aucune marge d'appréciation dans l'application de l'art. 24 al. 1 PA, en ce sens que, s'il n'existe aucun motif valable de restitution, elle doit rejeter la demande (cf. arrêt du TF 2C_699/2012 du 22 octobre 2012 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A 5325/2012 du 16 janvier 2013 consid. 1).

E. 4

En l'espèce, le recourant a déposé une demande de révision contre la notification d'estimation n° ..., acquittée sans réserve par son père. Il invoque à cet égard trois motifs. Premièrement, son père aurait été atteint d'une maladie chronique qui l'aurait empêché de faire recours dans le délai légal. Deuxièmement, la jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle les notifications d'estimation ne sont pas des décisions impliquerait que la notification d'estimation contestée pourrait être révisée. Troisièmement, l'inspecteur aurait commis une erreur lors du contrôle effectué en avril 2011. Il convient de reprendre ces trois arguments séparément. A titre préalable, il faut noter que, même si la notification d'estimation n° ... concerne des années antérieures à l'entrée en vigueur de l'actuel LTVA (2006 à 2009), le nouveau droit s'applique, dans la mesure où les règles sur la révision font partie du droit de procédure (cf. consid. 2.4 ci-dessus).

E. 4.1

En ce qui concerne la maladie de feu AX._____, il ne s'agit pas d'un motif de révision de la notification d'estimation litigieuse. La maladie en question n'a eu aucune conséquence sur le montant de TVA qui était réclamé dans cette notification d'estimation et on ne voit guère en quoi ces deux éléments pourraient s'influencer l'un l'autre. Ainsi, la notification d'estimation litigieuse ne saurait en rien être viciée du fait de l'éventuel état de conscience déficient de feu AX._____ au moment où il a acquitté le montant réclamé. Il ne s'agit donc pas d'un fait nouveau susceptible de fonder une procédure de révision, car, même si son existence était admise, il n'en résulterait aucun changement quant au calcul de l'impôt.

E. 4.2

Ensuite, le recourant rappelle la jurisprudence du Tribunal fédéral au sujet des notifications d'estimation. Selon cette jurisprudence, les notifications d'estimation ne sont pas des décisions (cf. ATF 140 II 202 ; arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013). Toutefois, cela ne change rien au fait que les notifications d'estimation entrent en force au moment où le montant qui s'y trouve réclamé est payé sans réserve par l'assujetti (cf. art. 43 al. 1 let. b LTVA), ainsi que cela s'est produit ici. On ne saisit donc pas bien quel argument le recourant entend tirer de cette jurisprudence. Quoi qu'il en soit, pour qu'une demande de révision puisse être examinée sur la base de faits nouveaux, il faut que le requérant démontre qu'un élément n'a pas été pris en compte au moment où la décision, ou la

notification d'estimation, contestée a été rendue, ce qui a eu pour conséquence d'en fausser le résultat. Ici, à nouveau, on ne perçoit pas en quoi la jurisprudence du Tribunal fédéral susmentionnée aurait une influence sur le montant qui a été réclamé à feu AX._____. Elle porte uniquement sur une question de procédure et non sur la manière de calculer la TVA dans les établissements publics, même si l'assujetti concerné exploitait une station-service assortie d'une échoppe.

E. 4.3

Le recourant explique encore, pour autant que tel soit le sens de ses écritures, que l'inspecteur aurait commis une erreur dans l'application, ou la non-application, de forfaits relatifs aux prélèvements de marchandises à titre privé. Certes, sur ce point, il s'agit d'un élément qui pourrait influencer le calcul de l'impôt. Si l'inspecteur a effectivement commis une erreur dans l'interprétation des notices de l'AFC sur les forfaits relatifs aux prélèvements privés, le montant de TVA qui a été réclamé à feu AX._____ s'en est potentiellement trouvé faussé. Toutefois, il ne s'agit en aucun cas d'un fait nouveau, puisque les notices de l'AFC se rapportent à l'interprétation du droit. Autrement dit, en contestant la manière dont l'inspecteur a appliqué les notices de l'AFC, le recourant ne fait pas valoir un motif de révision mais un motif de recours seulement.

E. 4.4

En définitive, aucun des moyens soulevés par le recourant n'est propre à fonder une procédure de révision de la notification d'estimation n° C'est donc à bon droit que l'autorité inférieure n'est pas entrée en matière sur la demande du recourant dans sa première décision. De plus, cette autorité était légitimée, au stade de la décision sur réclamation, à ne pas entrer en matière non plus sur la réclamation du recourant. Celle-ci est rédigée d'une façon très semblable au recours examiné ici et il a déjà été dit que, à la forme, le Tribunal de céans aurait tout aussi bien pu déclarer le recours irrecevable. La réclamation du 18 février 2015 est dépourvue de conclusions et les motifs invoqués sont à peine compréhensibles. Quoi qu'il en soit, et même si l'autorité inférieure était entrée en matière sur la réclamation, elle aurait dû la rejeter, puisque le recourant ne fait valoir aucun motif qui justifie d'entrer en matière sur sa demande de révision. Peu importe la voie choisie, le résultat final est identique.

E. 4.5

Il reste à relever que, vu les motifs invoqués, le recourant n'entendait pas tant demander la révision de la notification d'estimation litigieuse que requérir une restitution de délai (cf. art. 24 PA) pour émettre une réserve sur le paiement effectué par feu AX._____ et demander que l'AFC rendît une décision au sujet du montant d'impôt dû. Toutefois, une telle démarche aurait aussi été vouée à l'échec, même si elle aurait été plus cohérente avec les motifs invoqués. Le certificat médical produit au sujet de feu AX._____ indique seulement que celui-ci pouvait à l'occasion souffrir d'altérations « plus ou moins importantes » de sa conscience en raison d'une maladie chronique. Autrement dit, la plupart du temps, feu AX._____ disposait encore de ses capacités intellectuelles. Celui-ci n'était donc pas dans l'impossibilité de faire part de son opposition au sujet du montant qui lui était réclamé. Le fait qu'il a réussi à effectuer le paiement semble d'ailleurs confirmer qu'il était encore en état de gérer, à tout le moins partiellement, ses affaires. A supposer donc qu'il ait voulu effectuer le paiement en question sous réserve, tout indique qu'il aurait été capable de rédiger un bref courrier à l'AFC pour lui indiquer qu'il contestait le montant demandé, voire de rédiger une

réclamation sommaire, en application de la pratique de l'AFC à ce moment-là, qui assimilait les notifications d'estimation à des décisions et les soumettait à un délai de réclamation de trente jours (cf. ATF 140 II 202 consid. 6 ; arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4.1.2). Le cas échéant, il était assurément capable, au vu du certificat médical produit, de confier à un tiers, son fils par exemple, le soin de rédiger le courrier nécessaire. Le défunt n'ayant effectué aucune de ces démarches, tout porte à croire qu'il n'entendait point contester le montant qui lui était réclamé. Il ne s'est donc pas trouvé dans une situation d'empêchement au sens de l'art. 24 PA et aucun délai ne saurait maintenant être restitué à ses héritiers. Par ailleurs, il ne faut pas confondre l'empêchement au sens de l'art. 24 PA et le fait de renoncer à entamer une procédure parce que celle-ci apparaît comme trop pénible au vu des circonstances. Il est possible que feu AX._____ ait trouvé que la notification d'estimation qui lui était adressée n'était pas correcte et qu'il ait renoncé à la contester en raison de sa maladie, parce qu'il estimait qu'une procédure juridique lui aurait pris trop d'énergie. Toutefois, si tel fut le cas, il ne se trouvait pas dans un état d'empêchement qui rendait impossible ses démarches. Il effectuait simplement un choix, certes sous la pression des circonstances. Toutefois, un tel état de fait ne serait pas couvert par l'art. 24 PA, qui vise les situations où la personne concernée est véritablement dans l'impossibilité d'agir ou de désigner un mandataire pour agir à sa place. En revanche, chacun est libre de renoncer à faire valoir ses droits parce qu'il estime que les démarches à entreprendre sont trop lourdes. Un tel choix est juridiquement valable et ne peut être remis en cause a posteriori. A l'inverse, rien n'indique que feu AX._____ ait entendu contester la notification d'estimation qui lui était adressée mais que sa conscience se soit trouvée trop altérée pour qu'il puisse mettre en oeuvre cette intention.

E. 4.6

En définitive, il apparaît que les conditions d'une révision de la notification d'estimation n° ... ne sont en aucun cas remplies et que, si le recourant entendait en réalité demander une restitution de délai, rien ne démontrait l'empêchement de feu AX._____ à agir. De surcroît, comme cela a déjà été indiqué (cf. consid. 3.3 ci-dessus), l'autorité inférieure ne dispose d'aucun pouvoir d'appréciation en la matière et elle ne saurait se fonder sur des motifs de simple équité pour autoriser le recourant à contester le montant de la créance fiscale litigieuse.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 1'000.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, seront mis à la charge du recourant. Cette somme sera imputée sur l'avance de frais de Fr. 2'000.- déjà fournie. Le solde de cette avance devra être restitué au recourant. (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.