

BVGer A-362/2017 vom 3. Mai 2017

Bundesverwaltungsgericht, 2017-05-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-362_2017

FR: TAF A-362/2017 du 3 mai 2017

IT: TAF A-362/2017 del 3 maggio 2017

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), 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, RS172.021) 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 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent *ratione materiae* pour juger de la présente affaire.

E. 1.2

Concernant la compétence fonctionnelle du Tribunal, il sied d'observer ce qui suit :

E. 1.2.1

LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. En vertu de l'art. 112 al. 1 de cette loi, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation. En l'espèce, le litige porte sur les périodes fiscales allant du 1er semestre 2010 au 2ème semestre 2014. C'est donc exclusivement la LTVA qui trouve application.

E. 1.2.2

Selon la LTVA, les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification (art. 83 LTVA). Il en résulte que l'assujetti a droit, normalement, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet (la seconde étant soumise à des exigences de forme plus élevées), du moins s'il dépose une réclamation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.1, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 3.3.2 et A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2). En l'occurrence, la recourante demande que sa réclamation du 4 janvier 2017 contre la décision de l'AFC du 18 novembre 2016 soit déférée au Tribunal de céans pour être traitée comme un recours *omisso medio* au sens de l'art. 83 al. 4 LTVA. Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître du présent litige.

E. 2

Dans la présente affaire, il s'agit principalement d'analyser si les conditions de l'art. 83 al. 4 LTVA relatives au recours *omisso medio* sont remplies.

E. 2.1

Aux termes de l'art. 82 al. 2 LTVA, les décisions de l'AFC doivent indiquer les voies de droit et être adéquatement motivées. L'art. 83 al. 1 LTVA prévoit que les décisions de l'AFC doivent être attaquées par le moyen de droit non dévolutif de la réclamation. L'AFC devant prendre d'innombrables décisions de taxation, il ne serait pas avisé, par souci de célérité, de lui imposer dans le cadre de la première décision déjà, de devoir respecter toutes les garanties de procédure. D'autre part, ouvrir immédiatement la procédure du recours à l'instance supérieure surchargerait inutilement cette dernière, alors que le contentieux peut souvent se régler facilement à l'échelon inférieur. Ces raisons ont amené le législateur à instaurer la procédure de réclamation, notamment en matière de TVA. Lors de cette procédure, l'AFC instruit l'affaire conformément aux principes généraux de procédure et prend une nouvelle décision, laquelle ouvre à ce moment le recours à l'instance supérieure. En d'autres termes, la procédure de réclamation est une voie permettant de régler de nombreuses questions essentiellement techniques ou de compléter l'état de fait (cf. entre autres les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5429/2016 du 14 février 2017 consid. 2.1, A-1602/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2 et A-4811/2007 du 20 juillet 2009 consid. 1.4.2.1 ; Martin Kocher, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Bâle 2015, art. 83 no 4 ss ; Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 629 s).

E. 2.2

Conformément à l'art. 83 al. 4 LTVA, si la réclamation est déposée contre une décision de l'AFC motivée en détail, elle est transmise à titre de recours, à la demande de son l'auteur ou avec son assentiment, au Tribunal administratif fédéral (recours omisso medio, « Sprungbeschwerde »). Les règles sur le recours de l'art. 83 al. 4 LTVA constituent une « lex specialis » à l'art. 47 al. 2 PA (cf. art. 4 PA ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3493/2015 du 23 juillet 2015 consid. 1.4 et A-1184/2012 du 31 mai 2012 consid. 2.2). Le recours omisso medio est admis de manière restrictive, uniquement dans la mesure où les deux conditions cumulatives et impératives suivantes sont remplies : (i) la réclamation est déposée contre une décision de l'AFC, et (ii) cette dernière est « motivée en détail » (cf. entre autres les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5429/2016 du 14 février 2017 consid. 2.2, A-3493/2015 du 23 juillet 2015 consid. 1.4.1 et A-679/2015 du 29 avril 2015 consid. 1.2.2).

E. 2.3

Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de se prononcer à plusieurs reprises sur l'exigence de motivation en détail au sens de l'art. 83 al. 4 LTVA (cf. entre autres les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5429/2016 du 14 février 2017 consid. 2.3, A-3493/2015 du 23 juillet 2015 consid. 1.5.1 et A-679/2015 du 29 avril 2015 consid. 1.3.1). Il ressort, entre autres, de la jurisprudence précitée que les termes « motivée en détail » ne sont pas définis par la loi.

E. 2.3.1

Le droit d'obtenir une décision motivée est un aspect du droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (cf. Cst. RS 101 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6606/2012 du 30 janvier 2013 consid. 2.2.1 ; Lorenz Kneubühler, in : Auer/Müller/Schindler [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurich 2008, n°4 s. ad art. 35). Son

corollaire est l'obligation pour l'autorité de motiver. L'administré doit en effet savoir pourquoi l'autorité lui a donné tort, afin de pouvoir juger de l'opportunité d'un recours, puis pour l'attaquer utilement. L'autorité de recours doit également le savoir, afin de pouvoir exercer son contrôle (cf. Felix Uhlmann/Alexandra Schilling-Schwank, in : Waldmann/Weissenberger [édit.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, Zurich/Bâle/Genève 2016, Art. 35 n°10 ss, Lorenz Kneubühler, Die Begründungspflicht - Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide, Berne/Stuttgart/Vienne 1998, p. 26 s.). L'art. 82 al. 2 LTVA prévoit que les décisions de l'AFC doivent indiquer les voies de droit et être « adéquatement motivées ». La motivation doit donc aller au-delà de la simple confirmation des résultats du contrôle. Cependant, les exigences de motivation issues de l'art. 82 al. 2 LTVA doivent être mises sur un même plan que les exigences minimales de motivation, telles qu'elles résultent en particulier du droit d'être entendu prévu par la Constitution.

E. 2.3.2

En revanche, la « motivation en détail » au sens de l'art. 83 al. 4 LTVA correspond à une forme de motivation qualifiée et circonstanciée. La frontière entre les exigences de « motivation adéquate » et de « motivation détaillée » ne peut être déterminée de manière abstraite. Les exigences plus élevées posées par l'art. 83 al. 4 LTVA ont notamment une portée dans les cas complexes, dans lesquels l'autorité de recours ne pourrait comprendre les motifs de l'autorité inférieure que si la motivation présente une certaine densité et, en particulier, expose l'état de fait juridiquement pertinent ainsi que la subsumption de manière suffisante, tout en intégrant les arguments des parties. En revanche, lorsque l'état de fait est simple ou lorsque les questions juridiques à traiter sont claires, il n'est à priori pas exclu que les exigences de motivation de l'art. 82 al. 2 LTVA et celles de l'art. 83 al. 4 LTVA ne se différencient pas ou peu et que la motivation puisse être courte ou sommaire. Ainsi, plus un cas est complexe, plus les exigences de motivation sont élevées (cf. entre autres les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5429/2016 du 14 février 2017 consid. 2.3.2, A-679/2015 du 29 avril 2015 consid. 1.3.1.1 et A-2650/2012 du 10 août 2012 consid. 1.2.1).

E. 3

En l'espèce, il s'agit de déterminer ici si les conditions du recours *omisso medio* sont remplies. Dans un premier temps, il sera examiné si le document du 18 novembre 2016 rendu par L'AFC constitue une décision au sens de l'art. 5 PA (consid. 3.1 ci-après). Dans une deuxième étape, pour autant qu'il s'agisse bien d'une décision, il sera analysé si elle satisfait aux exigences de motivation en détail posées par l'art. 83 al. 4 LTVA (consid. 3.2 ci-après).

E. 3.1

S'agissant de la notion de décision, il ressort du dossier que le document du 18 novembre 2016 dont il est question ici, constitue manifestement une décision au sens de l'art. 5 PA dès lors qu'en fixant la créance fiscale de l'assujettie pour les années 2010 à 2014, il constate l'existence et l'étendue de l'obligation de cette dernière. Au surplus, le Tribunal constate que ce document contient en sa première page la mention « décision », la désignation de ses destinataires, de l'autorité de laquelle il émane et de la cause en laquelle cette dernière intervient. Il comporte également, dans les pages qui suivent, un résumé des faits pertinents de la cause, les motifs de l'autorité et un dispositif. Enfin, le document est signé et les voies de droit sont indiquées. Ces éléments remplissent les conditions de l'art. 5 al. 1 PA, aux

termes duquel, rappelons-le, sont considérées comme décisions les mesures prises par les autorités dans des cas d'espèce, fondées sur le droit public fédéral et ayant pour objet (i) de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations; (ii) de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations et (iii) de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou obligations. Il sied finalement de constater que la caractérisation de ce document n'est aucunement remise en cause par les parties au présent litige. En effet, ces dernières s'accordent sur sa qualification de décision. La première condition du recours *omisso medio* est donc en l'espèce remplie.

E. 3.2

S'agissant ensuite de l'exigence de motivation détaillée, le Tribunal administratif fédéral remarque en premier lieu que la constatation des faits dans la décision ici en cause n'est manifestement pas complète, dès lors que la recourante n'a à aucun moment, avant le dépôt de son recours *omisso medio*, fait valoir que les travaux de gaufrage et de sérigraphie effectués par elle ne constitueraient pas des travaux d'ennoblissement mais une opération marginale ne pouvant répondre à cette notion. En effet, ce n'est qu'au moment du dépôt du recours que l'assujettie a fait état de sa conception juridique divergente, selon laquelle l'impression de logo doit être, à l'instar de ce qui est prévu par le protocole n°3 de l'accord CH-EU relatif à la notion de « produits originaires » et aux méthodes de coopération administrative, considérée comme un travail marginal ne rentrant pas dans la notion d'ennoblissement de textiles. L'AFC aurait ainsi constaté erronément les faits. L'examen de la deuxième condition du recours *omisso medio* appelle ainsi les considérations qui suivent.

E. 3.2.1

A cet égard, le Tribunal constate que la recourante semble se méprendre sur le rôle du recours *omisso medio*, la rectification d'un l'état de fait inexact ou incomplet étant précisément l'un des principaux buts de la procédure de réclamation (cf. consid. 2.1 ci-avant). Partant, l'on peut se demander, bien que le grief ne soit pas soulevé par l'AFC, si la recourante n'a pas commis un abus de droit en voulant manifestement utiliser l'institution juridique du recours *omisso medio* à l'encontre de la finalité pour laquelle elle a été créée et en la détournant de son but au profit d'intérêts qu'elle n'est pas destinée à protéger. Si tel était le cas, le recours devrait déjà, pour cette seule raison, être rejeté. L'on peut ainsi également se demander si la recourante n'a pas failli à son obligation de fournir des renseignements et n'a pas adopté un comportement contradictoire ne méritant pas d'être protégé, en demandant à ce que sa réclamation soit transmise à titre de recours devant le Tribunal administratif fédéral, alors même qu'elle a manqué à son devoir de collaboration. En effet, rappelons que d'une manière générale, la TVA est soumise au principe de l'auto-taxation, l'AFC jouant avant tout un rôle de contrôleur (cf. entre autres les arrêts du Tribunal fédéral TF 2C_190/2015 du 27 juillet 2015 consid. 2.1, 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.1, in : *Revue de droit fiscal et de droit administratif [RDAF] 2015, II, p. 171 ss* ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5429/2016 du 14 février 2017 consid. 3.2.2 et A-5059/2014 du 26 février 2015 consid. 1.5.1). Pour permettre ce contrôle, l'assujetti assume certaines obligations et doit notamment renseigner l'AFC, en faisant preuve de diligence, sur tous les faits pouvant avoir de l'importance pour la constatation de l'assujettissement ou pour le calcul de l'impôt (cf. art. 68 LTVA). Quoi qu'il en soit, ces questions peuvent souffrir de demeurer ouvertes, le recours devant de toute manière être rejeté pour les motifs exposés ci-après.

E. 3.2.2

Concernant ensuite de l'exigence de motivation détaillée en tant que telle, il convient d'observer ce qui suit : D'emblée, la Cour constate que la décision attaquée présente une certaine densité. Cette dernière compte douze pages, dans lesquelles les faits et le droit applicable sont exposés. Les arguments de la recourante sont également intégrés par l'AFC. Il est ainsi indéniable que la décision du 18 novembre 2016 est motivée de façon substantielle. Néanmoins, ce qui précède ne suffit pas pour considérer que cette dernière est « motivée en détail » au sens de l'art. 83 al. 4 LTVA puisqu'à aucun moment avant le dépôt de son recours omisso medio la recourante n'a fait valoir l'apposition de logo ne saurait être qualifiée d'ennoblissement de textiles, l'AFC n'a donc pas eu l'occasion de se prononcer en toute connaissance de cause dans la procédure ayant abouti à sa décision du 18 novembre 2016. Dans ces circonstances, et compte tenu de l'exigence de motivation détaillée, le Tribunal administratif fédéral n'est pas en mesure de se faire une représentation suffisante des motifs de l'autorité inférieure. Au surplus, le principe de célérité ne saurait l'emporter sur la nécessité d'une instruction complète (cf. ATF 129 V 411 consid. 1.2 et 119 Ib 325 consid. 5b ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6139/2012 du 8 juillet 2014 consid. 5.3 et réf. cit.). Finalement, tant par équité que par économie de procédure et respect du principe de l'égalité des armes, il se justifie que l'AFC prenne une décision sur réclamation, la recourante ayant manifestement droit, en l'espèce, à la sauvegarde du principe de la double instance (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5429/2016 du 14 février 2017 consid. 3.2.3, A-1329/2009 du 13 juillet 2009 ; jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 69.17 consid. 3a; JAAC 69.6 consid. 7; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgerichts*, Bâle 2008, p. 180; Madeleine Camprubi, in : Auer/Müller/Schindler [édit.], *VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, Zurich/St-Gall 2008, p. 773, ad art. 61 n° 11). C'est donc à tort que la recourante allègue que la décision ici en cause est motivée en détail dès lors que les faits sur lesquels elle se fonde ne pouvaient, de par sa faute, être suffisamment établis. Enfin, par abondance de motivation, on rappellera qu'en tant que première instance, l'AFC dispose de moyens largement supérieurs au Tribunal administratif fédéral, tant en effectifs qu'en moyens d'investigations et pourrait par exemple ordonner de nouvelles mesures d'instructions. Au vu de ce qui précède, force est de constater que la décision ici en cause n'est manifestement pas motivée en détail. Le grief de la recourante est donc mal fondé et doit être rejeté. Il convient ainsi de ne pas entrer en matière sur le recours omisso medio.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à constater que les conditions du recours omisso medio prévues par l'art. 83 al. 4 LTVA ne sont manifestement pas remplies. Le Tribunal de céans n'est ainsi fonctionnellement pas compétent pour se prononcer sur le présent recours. Le mémoire 4 janvier 2017 est donc irrecevable (cf. art. 9 al. 2 PA) et la cause doit être renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle rende une décision sur réclamation (cf. art. 8 al. 1 PA et art. 82 al. 1 LTVA). Ceci exposé, il convient encore de rappeler qu'il n'appartient pas au Tribunal d'indiquer à l'AFC comment cette dernière doit procéder. L'autorité inférieure est en effet libre de poursuivre la présente procédure, en appliquant les normes juridiques pertinentes au cas d'espèce.

E. 5

Vu l'issue de la cause, les frais de procédure par Fr. 3'000.- sont mis à la charge de la recourante, 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 fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). Ce montant est compensé par l'avance de frais de Fr. 6'000.- déjà versée par la recourante, le solde de FR. 3'000.- lui sera restitué une fois le présent arrêt devenu définitif et exécutoire, à charge pour l'intéressé de communiquer un numéro de compte bancaire ou postal sur lequel ce montant pourra lui être versé. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par la recourante. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni à la recourante (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF). (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.