**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**

Cour I
A-707/2013

# Arrêt du 25 juillet 2013

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Jürg Steiger, Markus Metz,
Salome Zimmermann, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

X._____
recourant,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); qualification d'une notification d'estimation comme décision; période du 1er trimestre au 4e trimestre 2010; art. 43 al. 1 let. a et b, 78 al. 5, 79 al. 2, 82 al. 1 let. c, 83 al. 1, 85 LTVA.

## Faits :

**A.**
X._____ (ci-après: le recourant) exploite à titre individuel un pub-bar sous l'enseigne "…". Il n'est pas inscrit au registre du commerce. Il est en revanche immatriculé au registre des assujettis à la TVA depuis le 1er janvier 2003.

**B.**
Les 11 avril, 2 mai, 11 et 12 juin 2011, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC ou l'autorité inférieure) a effectué un contrôle externe dans l'entreprise du recourant. Elle a passé en revue les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2006 au 4e trimestre 2009 (1er janvier 2006 au 31 décembre 2009), d'une part, et celle allant du 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2010 (1er janvier au 31 décembre 2010), d'autre part. A cette occasion, l'AFC a constaté diverses erreurs d'imposition. A l'issue du contrôle, elle a fixé le montant de la correction d'impôt à Fr. 27'705.-- pour les périodes 2006 à 2009 et à Fr. 9'658.-- pour la période 2010.

**C.**
Le 21 novembre 2011, l'AFC a adressé au recourant deux notifications d'estimation (n° XX et XY) valant, selon elle, décisions formelles. Elle a confirmé le montant des corrections d'impôt effectuées lors du contrôle.

**D.**
Par courrier du 15 décembre 2011 (daté par erreur du 24 janvier 2007), le recourant a déposé une réclamation contre la notification d'estimation relative aux années 2006 à 2009 (n° XX).

Le 17 janvier 2012, le recourant a adressé un courrier électronique à l'AFC pour indiquer qu'il contestait aussi la seconde notification d'estimation (n° XY, concernant l'année 2010).

**E.**
Le 29 mars 2012, l'AFC a rendu deux décisions. Par la première (décision n° 1), elle a rejeté la réclamation du 15 décembre 2011 relative aux années 2006 à 2009. Par la seconde (décision n° 2), elle a déclaré la réclamation du 17 janvier 2012 portant sur l'année 2010 tardive et, partant, irrecevable.

**F.**
Le 9 avril 2012, le recourant a écrit, avec l'aide de son père, au Tribunal pour faire "opposition" aux deux décisions de l'AFC du 29 mars 2012. Un dossier a été ouvert sous numéro A-1924/2012.

Par ordonnance du 17 avril 2012, le juge instructeur a invité le recourant à compléter la motivation de son recours par rapport à la décision de non-entrée en matière (n° 2).

Par courrier du 9 mai 2012, le recourant et son père ont donné quelques explications supplémentaires.

Par réponse du 26 juillet 2012, l'autorité inférieure a conclu au rejet, sous suite de frais, du recours.

**G.**
Par arrêt A-1924/2012 du 31 mai 2013, le Tribunal de céans a ordonné une disjonction de cause afin que la décision de non-entrée en matière n° 2 puisse être examinée séparément. Cette partie du dossier a été reprise sous le présent numéro de référence et elle fait l'objet de l'arrêt ici rendu.

Les autres éléments de fait seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

## Droit :

**1.**
**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, 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'Administration fédérale des contributions 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.

**1.2** En ce qui concerne la compétence fonctionnelle du Tribunal, il convient de faire quelques remarques.

**1.2.1** Selon la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification (cf. 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, A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2).

**1.2.2** A la suite du contrôle opéré chez le recourant les 11 avril, 2 mai, 11 et 12 juin 2011, l'autorité inférieure a établi deux notifications d'estimation n° XX et XY, qu'elle a assimilées à des décisions formelles. Ces notifications ont été envoyées au recourant le 21 novembre 2011 et elles lui ont été remises le lendemain (cf. pièce … de l'AFC). Le recourant les a contestées séparément, la première par courrier du 15 décembre 2011, la seconde par message électronique du 17 janvier 2012. Le 29 mars 2012, l'AFC a rendu deux décisions qu'elle a intitulées décisions sur réclamation et elle a indiqué comme autorité de recours le Tribunal administratif fédéral. Le recourant s'est pourvu devant la présente autorité le 9 avril 2012.

A ce stade du raisonnement, il n'est pas certain qu'une notification d'estimation corresponde à une décision au sens formel du terme (cf. consid. 4 ci-dessous). Il n'est par conséquent pas sûr non plus qu'on puisse qualifier de décisions sur réclamation les deux décisions du 29 mars 2012 (cf., par rapport à la décision n° 1, l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1924/2012 du 31 mai 2013 consid. 1.3). On peut donc se demander si la compétence fonctionnelle du Tribunal administratif fédéral est donnée.

**1.2.3** Dans le cadre de l'examen de la recevabilité du recours, il n'est pas nécessaire de trancher la question. En effet, la décision en cause (n° 2) représente indéniablement une décision au sens de l'art. 5 PA. Comme le recourant a interjeté un recours contre celle-ci, il a accepté, à tout le moins implicitement, d'avoir été privé d'une procédure de réclamation en bonne et due forme. On peut en déduire qu'il consent, le cas échéant, à ce que son recours, déposé directement et sans réserve auprès du Tribunal administratif fédéral, soit traité comme un recours "omisso medio" par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA. On notera que la "décision sur réclamation" est motivée en détail, en tant du moins que cette notion s'applique à une décision de non-entrée en matière. Le Tribunal

administratif fédéral apparaît ainsi compétent sur le plan fonctionnel pour juger de l'affaire (cf. aussi arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1017/2012 du 18 septembre 2012 consid. 1.2.3, A-6740/2011 du 6 juin 2012 consid. 1.1.4, A-5798/2011 du 29 mai 2012 consid. 1.3, A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.3).

**1.3** Posté le 10 avril 2012, alors que la décision ici en cause (n° 2), datée du 29 mars 2012, a été notifiée le lendemain au plus tôt à son destinataire, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Il est en outre signé par le recourant et sommairement motivé (art. 52 al. 1 PA). Malgré l'absence de conclusions formelles, on peut comprendre que le recourant réclame l'annulation de la décision n° 2 et le renvoi du dossier à l'autorité inférieure pour décision au fond. Par ailleurs, le recourant étant directement touché par la décision attaquée et ayant participé à la procédure devant l'autorité inférieure, il a manifestement qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

Ces explications données, il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

**2.**

**2.1** La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Les dispositions de droit matériel qu'elle contient sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance à compter de cette date, avec pour conséquence que les dispositions de l'ancien droit s'appliquent à ceux qui sont plus anciens (art. 112 al. 1 LTVA). Le droit en vigueur antérieurement découlait de l'ancienne loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (aLTVA; RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (cf. art. 94 al. 1 aLTVA; arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6740/2012 du 6 juin 2012 consid. 1.2.1, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.1).

Dès lors que la décision ici en cause (n° 2) porte uniquement sur les périodes de décompte comprises entre le 1er trimestre et le 4e trimestre 2010, la présente affaire est intégralement soumise à la nouvelle LTVA.

**2.2** Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, p. 73 ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allge-

meines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/St-Gall 2010, ch. 1758 ss). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). Toutefois, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 677).

**3.**

**3.1** Il convient en premier lieu d'examiner les griefs soulevés par le recourant à l'encontre de la décision attaquée.

L'autorité inférieure a déclaré irrecevable pour cause de tardiveté la réclamation formulée par le recourant le 17 janvier 2012. Elle a considéré que le délai de réclamation de trente jours prévu à l'art. 83 al. 1 LTVA était échu, la "décision" attaquée (soit la notification d'estimation) ayant été notifiée le 22 novembre 2011. Le recourant invoque sa bonne foi pour justifier du retard. Un fonctionnaire de l'autorité inférieure lui aurait indiqué par téléphone que la réclamation qu'il avait déposée contre la notification d'estimation n° XX valait aussi pour la notification d'estimation n° XY (cf. courrier du recourant du 9 mai 2012, pièce … du dossier).

**3.2** La protection de la bonne foi n'est garantie que lorsqu'un citoyen s'est fié à tort à une affirmation d'une autorité dans un cas concret (ATF 131 II 627 consid. 61; 122 II 113 consid. 3 b/cc; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., Genève 2012, § 3 ch. 69). Il appartient au citoyen concerné d'apporter la preuve des assurances qu'il a reçues (cf. art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 [CC, RS 210]). Ainsi, de simples affirmations de sa part ne suffisent à établir l'existence du prétendu renseignement lorsque la teneur en est contestée par l'autorité (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.19/2002 du 21 mai 2003 consid. 3.2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1681/2006 du 13 mars 2008 consid. 5.2.7).

**3.3** En l'espèce, l'autorité inférieure conteste avoir fait la déclaration indiquée par le recourant. Le fonctionnaire dont elle serait émanée l'a confirmé expressément (cf. pièce … de l'AFC).

Rien dans le dossier ne confirme la version du recourant. L'examen des pièces montrerait plutôt que celui-ci a oublié, simplement, de contester la notification d'estimation n° XY. Le recourant avait l'intention, certainement, de former une réclamation, puisqu'il l'a fait à l'encontre de la notification d'estimation n° XX et que les deux documents portent sur des faits semblables; mais, pour une raison inconnue du Tribunal, il a omis d'agir en ce sens. Ses explications au sujet de la conversation téléphonique qu'il aurait eue avec l'autorité inférieure sont sujettes à caution. L'entretien aurait apparemment eu lieu après l'envoi de la réclamation relative à la notification d'estimation n° XX (cf. courrier du recourant du 9 mai 2012, pièce … du dossier), ce qui confirme l'hypothèse d'un oubli. En effet, les deux notifications d'estimation ont été adressées au recourant simultanément. On voit mal pourquoi celui-ci aurait formulé intentionnellement une réclamation au sujet des années 2006 à 2009 uniquement, avant de se renseigner pour savoir si elle valait aussi contre la seconde notification d'estimation. Au surplus, les allégations du recourant sont extrêmement vagues et le contenu du prétendu renseignement paraît plutôt suspect. La réclamation du 15 décembre 2011 fait référence explicitement à la notification d'estimation n° XX, elle parle de "la" décision de l'autorité inférieure au singulier et seule une copie de la notification d'estimation n° XX y est jointe. Il est dès lors douteux qu'un représentant de l'AFC ait affirmé au recourant que ce document valait sans autre formalité réclamation à l'encontre de la notification d'estimation n° XY.

**3.4** L'argumentation du recourant ne convainc point le Tribunal et, de prime abord, le recours devrait être rejeté. Cependant, cette conclusion n'est valable que pour autant que la notification d'estimation n° XY constitue bel et bien une décision susceptible de faire partir un délai de réclamation. Or, comme cela a été relevé plus haut, il existe un doute sur ce point (cf. consid. 1.2 ci-dessus). Si, en l'occurrence, la notification d'estimation n'est pas une décision, aucun délai de réclamation n'a pu partir et l'assujetti n'a pu agir hors délai. En effet, le prononcé d'une décision sur réclamation suppose par essence qu'une décision ait préalablement été prise, laquelle, précisément, peut faire l'objet d'une procédure de réclamation (cf. art. 83 LTVA).

Le Tribunal doit examiner le droit d'office lorsque le dossier l'y incite (cf. consid. 2.2 ci-dessus). Autrement dit, il doit tenir compte des arguments juridiques pertinents lors même que ceux-ci n'ont pas été invoqués par le recourant. Il convient donc de se demander si la notification d'estimation n°XY constitue ou non une décision.

**4.**

**4.1** La notion de notification d'estimation se retrouve à plusieurs endroits dans la loi. Elle est ainsi employée en lien avec l'entrée en force de la créance fiscale (art. 43 al. 1 let. b LTVA), la clôture des contrôles de l'AFC auprès de l'assujetti (art. 78 al. 5 LTVA), la notification d'estimation elle-même (art. 79 al. 2 LTVA) et la révision (art. 85 LTVA). En revanche, l'art. 82 LTVA, qui traite des décisions de l'AFC, n'en fait pas mention. Il faut à l'inverse relever que l'art. 85 LTVA distingue explicitement les notifications d'estimation, les décisions et les décisions sur réclamation.

**4.1.1** En doctrine, l'opinion selon laquelle la notification d'estimation représente une décision est largement critiquée (cf. MICHAEL BEUSCH, in: MWSTG Kommentar, Schweizerisches Mehrwertsteuergesetz mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, édité par Regine Schluckebier/Felix Geiger, Zurich 2012 [ci-après: MWSTG Kommentar], ch. 18 ad art. 42; BEATRICE BLUM, in : MWSTG Kommentar, ch. 35 ad art. 78; FELIX GEIGER, in : MWSTG Kommentar, ch. 5 ad art. 82; IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, § 8 ch. 39, § 10 ch. 83 ss, ces auteurs décrivant la notification d'estimation comme un "Verfügungssurrogat"; BEATRICE BLUM, Auswirkungen des neuen Verfahrensrechts für die steuerpflichtigen Personen, in : Expert-comptable suisse [ECS] 2010, p. 289, 291 s.; LA MÊME, in : zsis 2010 Best Case N. 7, ch. 3.3; nuancés: ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER/MARCEL R. JUNG/SIMEON L. PROBST, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3e éd., Berne 2012, p. 839 ss ch. 2261 ss; contra: ROLAND BERTSCHY, in: ECS 2010 p. 294, 296 s.).

**4.1.2** En revanche, l'AFC qualifie normalement de décision les notifications d'estimation qu'elle émet. Elle les assortit également, comme dans le cas présent, d'un paragraphe indiquant les voies de droit. Lorsque l'assujetti en conteste le résultat, elle rend une "décision sur réclamation" qui mentionne le Tribunal administratif fédéral comme autorité de recours. La pratique administrative s'oppose donc à l'opinion de la doctrine majoritaire.

**4.1.3** Le Tribunal administratif fédéral a quant à lui toujours laissé ouverte la question (cf., parmi d'autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3734/2011 du 9 janvier 2013 consid. 1.2, A-6740/2011 du 6 juin 2012 consid. 1.1.4, A-1184/2012 du 31 mai 2012 consid. 3.2, A-5798/2011 du 29 mai 2012 consid. 1.3, A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.3). Le

Tribunal fédéral ne s'est pas non plus prononcé (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_659/2012 du 21 novembre 2012 consid. 3.4).

**4.2** En l'espèce, la présente procédure impose de dire si la notification d'estimation n° XY pouvait être établie sous la forme d'une décision. A cet effet, il convient de recourir aux règles habituelles d'interprétation de la loi, pour dégager plus précisément le sens de celle-ci.

**4.2.1** La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Il n'y a lieu de s'écarter du sens littéral du texte légal que lorsque des raisons objectives permettent de penser que celui-ci ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause; de tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi. A l'inverse, il n'y a lieu de se fonder sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle, sans ambiguïté aucune, une solution matériellement juste. Si, en revanche, le texte n'est pas absolument clair, respectivement si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du but et de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), et de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique). Lors de cet examen, il sied de privilégier une approche pragmatique s'inspirant d'une pluralité de méthodes, étant précisé que les différentes méthodes d'interprétation ne sont soumises à aucun ordre de priorité (cf. ATF 138 II 217 consid. 4.1, 132 III 226 consid. 3.3.5, ATF 128 II 56 consid. 4; ATAF 2007/4 consid. 3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6743/2009 du 3 mai 2010 consid. 2.3.1; sur l'application des méthodes d'interprétation à la LTVA, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_399/2011 du 13 avril 2012, consid. 2.3.3).

**4.2.2** Comme cela a déjà été relevé (cf. consid. 4.1 ci-dessus), le texte de la loi tend clairement à indiquer que les notifications d'estimation ne sont pas, en tant que telles, des décisions. Dans le cas contraire, l'art. 85 LTVA n'énumérerait pas séparément les notifications d'estimation, les décisions et les décisions sur réclamation. De même, l'art. 43 al. 1 LTVA distingue expressément les cas où une créance fiscale entre en force à la suite d'une décision (cf. art. 43 al. 1 let. a LTVA) de ceux où elle n'entre en force qu'après un paiement effectué sans réserve par l'assujetti, autrement dit des cas où l'administration a établi une notification d'estimation (cf.

art. 43 al. 1 let. b LTVA). Le texte légal permet donc presque à lui seul de confirmer l'opinion de la doctrine majoritaire.

**4.2.3** L'interprétation systématique de la LTVA ne contredit pas cette analyse. Comme indiqué, la loi traite séparément des notifications d'estimation et des décisions (cf. art. 78, 79 et 82 LTVA). Les termes ne sont jamais confondus et les deux types d'actes entraînent chacun des conséquences différentes (cf. art. 43 LTVA). Le texte de l'art. 82 al. 1 LTVA, qui autorise pourtant l'AFC à rendre des décisions d'office, confirme cette distinction. Dite disposition précise que la créance fiscale doit être contestée pour qu'une décision soit rendue à ce sujet (art. 82 al. 1 let. c LTVA). Il ne suffit donc pas qu'il y ait eu un contrôle ou une taxation par voie d'estimation. Ceux-ci aboutissent à une notification d'estimation (art. 78 et 79 LTVA). Pour qu'une décision soit rendue, il faut en plus 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 sur l'existence et le montant de la dette (cf. art. 89 al. 3 LTVA; cette procédure de "automainlevée" étant toutefois vertement critiquée, entre autres par PIERRE-ROBERT GILLIÉRON, A propos de l'égalité de traitement sans discrimination entre créanciers de droit public et créanciers de droit privé dans l'exécution forcée ayant pour objet une somme d'argent ou des sûretés à fournir […], in: Blätter für Schuldbetreibung und Konkurs [BlSchK] 2009 p. 41, p. 57 ss).

Il appert donc qu'une notification d'estimation n'est pas, en soi, une décision. Elle constitue un document par lequel l'AFC donne à connaître ses prétentions, qui peuvent ensuite être admises ou repoussées par l'assujetti. Cette manière de voir se confirme explicitement par une interprétation historique et téléologique de la loi.

**4.2.4** Le message du Conseil fédéral contient quelques indications à propos de l'art. 43 al. 1 let. b LTVA, l'un des articles qui mentionnent les notifications d'estimation (cf. Message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, FF 2008 6277 [ci-après: message du Conseil fédéral]). A cet égard, le gouvernement souligne que, selon le nouveau droit, une notification d'estimation payée sans réserve doit être contraignante à la fois pour le contribuable et pour l'administration, ce qui n'était pas le cas sous l'ancien droit. En effet, l'AFC pouvait revenir sur les décomptes complémentaires (selon la terminologie actuelle: les notifications d'estimation) et

les avis de crédit jusqu'à l'échéance du délai de prescription. En revanche, l'assujetti qui avait payé sans réserve était forclos. En substance, selon le nouveau droit, les deux parties doivent être logées à la même enseigne (cf. Message du Conseil fédéral p. 6375 ad art. 43). Ce changement explique peut-être la pratique actuelle de l'administration. Celle-ci avait précédemment intérêt à ne pas statuer par voie de décision sur les obligations des assujettis, puisqu'elle se serait privée de son pouvoir de réexamen. Aujourd'hui, l'assujetti a le pouvoir de figer lui-même le montant de la créance en payant la somme indiquée dans la notification d'estimation. L'intérêt du fisc est donc de le pousser à se décider au plus vite, objectif qui peut être atteint en donnant aux notifications d'estimation l'apparence d'une décision. Celles-ci deviennent alors définitives à l'issue du délai de réclamation, soit après trente jours seulement. On notera que cette solution peut aussi être favorable aux assujettis, dans la mesure où elle accélère le déroulement de la procédure.

Quoi qu'il en soit, sous l'ancien droit, les décomptes complémentaires ne valaient pas décision (cf. arrêt de la Commission fédérale de recours en matière de contributions 2003-168 du 31 août 2004, publié in: Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 69.6 consid. 2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., p. 29 ch. 2.16 note 56). Or, dans son message, le Conseil fédéral n'exprime nulle intention de remettre en cause cette situation. Il indique au contraire que c'est le paiement sans réserve effectué par l'assujetti qui doit donner leur caractère définitif aux notifications d'estimation (cf. Message du Conseil fédéral p. 6375 ad art. 43). D'un point de vue historique, les notifications d'estimation (respectivement, les décomptes complémentaires) n'apparaissent donc pas comme des décisions.

**4.2.5** La ratio legis de ce système ressort des explications données par le gouvernement au sujet de l'art. 78 al. 5 LTVA:

> "Aujourd'hui, environ 9000 contrôles sur place, c'est-à-dire au siège de l'entreprise ou de son représentant fiscal, sont effectués annuellement. Une procédure juridique est introduite pour seulement 3 % de ces contrôles environ, c'est-à-dire qu'environ 97 % des contrôles sont acceptés par les assujettis. Afin que l'assujetti ne soit pas obligatoirement confronté à une procédure administrative (art. 81 ss [LTVA]), la loi prévoit que, à la fin d'un contrôle, l'inspecteur doit remettre à l'assujetti une notification d'estimation dans laquelle il arrête le résultat du contrôle, c'est-à-dire la reprise d'impôt possible ou l'impôt crédité en faveur de l'assujetti. L'assujetti peut se prononcer sur cette estimation et la discuter avec l'inspecteur. Si l'assujetti n'est pas d'accord avec l'estimation, il doit ouvrir une procédure administrative."

**4.2.5.1** L'idée des rédacteurs de la loi était donc de laisser à l'assujetti le soin de décider lui-même si une procédure administrative doit être ouverte ou non. La pratique actuelle de l'AFC ne lui offre pas cette marge de manœuvre. Celle-ci ne peut au contraire exister que si les notifications d'estimation ne sont pas, en tant que telles, des décisions. Cette constatation implique que l'administration n'a pas le loisir d'établir de son propre chef 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.

**4.2.5.2** 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 d'elle-même 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, FF 2008 6277 p. 6398]). La notification des actes de poursuite est en outre soumise à des formes plus contraignantes que celles qui valent pour les simples décisions (cf. art. 56 ss, 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.

La présente affaire montre que ces mesures de protection ne sont pas inutiles à l'égard de personnes non averties. Elles contribuent à l'égalité des armes entre le fisc et les assujettis, conformément au souhait du législateur (cf. Message, FF 2008 6277 p. 6300).

**4.2.5.3** Il convient cependant de souligner que la loi n'impose pas de délai d'attente minimal entre l'établissement d'une notification d'estimation et le prononcé d'une décision de taxation. Dès lors, rien n'empêche l'assujetti d'annoncer d'emblée qu'il contestera le résultat d'un contrôle externe et de réclamer immédiatement une décision. Dans un tel cas, l'AFC peut parfaitement rendre une décision sur ses prétentions en même temps qu'elle établit la notification d'estimation y relative. Comme cela a été expliqué, il importe surtout, si l'on veut suivre le législateur, que le droit

d'ouvrir la contestation revienne à l'assujetti et non à l'autorité. Une fois que celui-ci a décidé d'entamer une procédure, il souhaitera en général obtenir une réponse rapidement. La pratique actuelle de l'AFC sera donc non seulement justifiée mais encore souhaitable dans un tel cas. Par ailleurs, selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral mentionnée plus haut, les recours déposés contre de soi-disant "décisions sur réclamation" de l'AFC rendues sur la base d'une notification d'estimation sont recevables, selon les circonstances, comme recours omisso medio (cf. consid. 1.2.3 ci-dessus). Cette jurisprudence reste valable. En effet, si les conditions de l'art. 83 al. 4 LTVA sont remplies et que les parties sont d'accord, un recours déposé contre une "fausse" décision sur réclamation, celle-ci ayant été par hypothèse prise sur la base d'une notification d'estimation uniquement, peut toujours valoir recours omisso medio conformément à la jurisprudence en question. La "réclamation" de l'assujetti constitue alors simplement l'acte par lequel celui-ci annonce qu'il conteste sa dette et demande une décision au sens de l'art. 82 al. 1 let. c LTVA.

**4.3** Dans le cas présent, le recourant a requis l'ouverture d'une procédure administrative par son courriel du 17 janvier 2012 au plus tôt (cf. lettre D ci-dessus). La notification d'estimation n° XY du 21 novembre 2011 lui a donc été adressée bien avant qu'il manifestât sa volonté d'engager une procédure administrative. Dès lors, ce document n'était pas et ne pouvait être une décision. Il n'a fait partir aucun délai de réclamation et le recourant n'a pu agir tardivement à cet égard (cf. consid. 4.2.5.1 ci-dessus). Le courriel du recourant du 17 janvier 2012 n'était, quant à lui, pas une réclamation. En revanche, ce courriel ou, à tout le moins, les démarches postérieures du recourant constituent une demande de décision au sens de l'art. 82 al. 1 LTVA (cf. consid. 4.2.5.3 ci-avant). Il n'est pas nécessaire de dire présentement si un vague courriel constitue à lui seul une demande de décision au sens de l'art. 82 al. 1 LTVA; les démarches postérieures du recourant autorisent ici l'AFC à rendre une décision formelle sur l'existence ou l'étendue de la créance fiscale (cf. art. 82 al. 1 let. c LTVA). La décision attaquée, qui ne traite pas de ces questions, doit donc être annulée et le dossier renvoyé à l'autorité inférieure pour décision au fond.

**5.**

Selon l'analyse qui précède, le recours doit en définitive être admis. Même si ce résultat découle de tout autres motifs que ceux qui ont été invoqués par le recourant, les frais de procédure ne peuvent être mis à sa charge (cf. art. 63 al. 3 PA). Aucune avance de frais ne lui a d'ailleurs été

réclamée dans le cadre de la présente affaire (A-707/2013). En outre, les autorités inférieures ne peuvent être condamnées au paiement des frais de procédure (art. 63 al. 2 PA).

(Dispositif de l'arrêt sur la page suivante)

## Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

**1.**
Le recours est admis.

**2.**
La décision n° … du 29 mars 2012 de l'autorité inférieure est annulée et le dossier de la cause renvoyé à cette même autorité pour décision au fond.

**3.**
Il n'est pas perçu de frais de procédure.

**4.**
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. … ; Acte judiciaire)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

## 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, 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 :