



Cour I
A-1299/2023

Arrêt du 9 août 2023

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Pierre-Emmanuel Ruedin, Keita Mutombo, juges,
Valérie Humbert, greffière.

Parties

A. _____,
recourant,

contre

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

Objet

TVA (2016-2020) ; demande de reconsidération ;
décision sur réclamation du 15 février 2023.

Vu

la notification d'estimation du 4 novembre 2021 par laquelle l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) a fixé à 19'457 francs le montant de la correction de l'impôt en sa faveur pour les années contrôlées, à la charge de A._____, inscrit sous la raison individuelle « Az._____ » au registre du commerce du canton de Genève,

l'opposition à ladite notification d'estimation formulée le 24 novembre 2021 par l'entremise de la Fiduciaire B._____ Sàrl,

la décision du 28 avril 2022 – notifiée par courrier A-Post Plus le 29 avril suivant directement à A._____, faute d'une procuration en faveur de la fiduciaire précitée – par laquelle l'AFC a confirmé le montant de la correction de l'impôt tel que déterminé par la notification d'estimation et, tenant compte de paiements déjà effectués, fixé le solde de TVA due, intérêts moratoires non compris, à 8'657 francs,

le courrier de A._____, daté du 30 septembre 2022 et expédié à l'AFC le 17 octobre suivant, qui fournit des explications sur certaines opérations en joignant des copies de factures et extraits de compte, requérant ainsi implicitement que soit calculée à nouveau la créance fiscale en faveur de l'Etat,

le pli du 8 novembre 2022 par lequel l'AFC a communiqué à A._____ que la décision du 28 avril 2022, n'ayant pas fait l'objet d'une réclamation dans les 30 jours suivant sa notification, était entrée en force et que les conditions ouvrant la voie de droit extraordinaire de la révision n'étaient pas satisfaites en l'espèce, ce qui signifiait que le montant de la correction de l'impôt ne pouvait plus être revu,

le courrier du 14 novembre 2022 par lequel A._____ s'est justifié en arguant n'avoir pas bien compris ce qui lui avait été demandé et a requis de l'AFC la révision de son dossier et le remboursement du montant déjà payé,

la décision de l'AFC du 14 décembre 2022 prononçant l'irrecevabilité de la demande de révision,

la réclamation formée le 29 janvier 2023 (datée du 25) par A._____ et Aa._____ à l'encontre de cette décision,

la décision sur réclamation du 15 février 2022 [recte : 2023] par laquelle l'AFC a rejeté les arguments de A._____, les conditions de la révision n'étant pas satisfaites,

le courrier adressé le 1^{er} mars 2023 à l'AFC (ci-après : aussi autorité inférieure) et transmis par elle le 6 suivant au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal ou le TAF) comme objet de sa compétence, par lequel A._____ et Aa._____, évoquant leur situation financière difficile, demandent une nouvelle fois que leur dossier fiscal soit révisé,

la décision incidente du 8 mars 2023 par laquelle le TAF, après avoir exposé les conditions de la révision et relevé que Aa._____ n'avait pas la qualité de partie, invite A._____ à confirmer sa volonté de recourir en précisant ses motifs et moyens de preuve et à s'acquitter d'une avance sur les frais,

la confirmation de la volonté de recourir datée du 16 mars 2023 de A._____ à l'encontre de « la déclaration de la décision du 28 avril 2022 en raison d'une demande de reconsidération sur les factures non comptabilisées de 2016 à 2019 », qui justifie sa « demande hors délai » par son manque de compétences administratives et par sa faible compréhension de la langue française, transmettant toute une série de factures et pièces comptables,

les pièces versées spontanément en procédure les 20 et 31 mars 2023, le 19 avril et le 2 mai 2023 par le recourant qui s'est acquitté de l'avance de frais le 28 mars 2023,

la réponse de l'autorité inférieure du 2 mai 2023 qui conclut en substance au rejet du recours, faute de motif valable de révision,

la réplique du recourant du 31 mai 2023 – datée du 23 mai et transmise à l'autorité inférieure le 8 juin 2023 – qui soutient en substance, qu'il ne s'agit pas d'une demande de révision mais d'une constatation inexacte des faits et qui maintient son recours,

les écritures spontanées datées des 12 et 16 juin 2023 par lesquelles le recourant fournit des explications notamment sur les « factures notifiées comme non comptabilisées », ainsi que différentes erreurs et produit des extraits d'un compte bancaire,

les autres faits et allégations des parties repris pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent,

et considérant

1. Compétence fonctionnelle du TAF et objet du litige

qu'il n'est pas aisé de déterminer si le courrier du recourant du 1^{er} mars 2023 concerne la décision du 28 avril 2022 ou s'il s'agit d'un recours à l'encontre de la décision sur réclamation du 15 février 2023, les écritures du recourant variant à cet égard,

que s'il s'agit d'un recours dirigé à l'encontre de la décision sur réclamation du 15 février 2023, le TAF est compétent pour le traiter (cf. art. 31, 32 al. 2 et 33 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le TAF [LTAF, RS 173.32]), la procédure étant régie par la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF),

qu'en revanche si le courrier du 1^{er} mars 2023 du recourant a trait à la décision du 28 avril 2022, il est objet de la compétence de l'autorité inférieure, qui n'aurait dès lors pas dû le transmettre au TAF et à laquelle il devrait être renvoyé à l'issue d'un prononcé d'irrecevabilité,

2. Réclamation contre la décision du 28 avril 2022

qu'en effet, ainsi que le précisait les voies de droit dont était assortie la décision du 28 avril 2022, les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation *adressée à elle* par écrit dans les 30 jours qui suivent leur notification (cf. art. 83 al. 1 et al. 2 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]), faute de quoi elles entrent en force de chose jugée formelle et deviennent exécutoires,

que cela étant, le renvoi à l'autorité inférieure pour qu'elle traite formellement d'une réclamation manifestement tardive est vain, sauf éventuellement à considérer l'écriture du recourant du 17 octobre 2022 (datée du 30 septembre 2022) comme une réclamation tardive avec demande implicite de restitution de délai au sens de l'art. 24 al. 1 PA, demande sur laquelle l'autorité inférieure ne s'est pas déterminée,

qu'en effet, pour expliquer son retard à réagir, le recourant évoque dans ce courrier son inexpérience comptable et dans des courriers ultérieurs ses incompétences administratives et sa méconnaissance de la langue française,

qu'aux termes de l'art. 24 al. 1 PA, si le requérant ou son mandataire a été empêché, sans sa faute (condition matérielle), 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 (conditions formelles de recevabilité),

que l'empêchement non fautif dont il est question à l'art. 24 al. 1 PA peut résulter d'une impossibilité objective ou subjective d'agir à temps,

qu'il y a impossibilité objective si la partie ou son représentant ont été empêchés d'agir en temps utile en raison d'une circonstance indépendante de leur volonté, comme par exemple une catastrophe naturelle, des obligations militaires ou une maladie grave et soudaine 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. notamment : arrêt du TAF A-1743/2022 du 4 mai 2022),

que l'on parle d'impossibilité subjective lorsque la personne tenue d'agir aurait été – d'un point de vue objectif – en mesure de le faire mais qu'elle en a été empêchée par des circonstances particulières qui ne lui sont pas imputables (cf. notamment : arrêt du TF 2C_287/2022 du 4 mai 2022 consid. 5), comme par exemple une information erronée de l'autorité à laquelle elle pouvait se fier de bonne foi (cf. notamment : ATF 124 I 255 consid. 1 a/aa) ou lorsqu'elle n'a pas pu s'informer par ses propres efforts sur la situation juridique ou faire appel à un tiers connaissant le droit (cf. arrêt du TF 1C_360/2010 du 26 octobre 2010 consid. 3.2.2),

qu'une simple ignorance des règles de droit (en particulier de nature procédurale) ou une erreur sur leur portée n'entre pas en ligne de compte, à moins justement que l'erreur n'ait été provoquée par un renseignement fourni par l'autorité (cf. notamment : arrêt du TAF A-2433/2021 du 16 novembre 2021 consid. 2.4.3),

que des difficultés de compréhension (par exemple en raison de connaissances linguistiques insuffisantes) peuvent *éventuellement* justifier une restitution, pour autant qu'il n'ait pas été possible de prévoir une aide (par exemple une traduction) dans le temps à disposition (cf. STEFAN VOGEL, in: Auer/Müller/Schindler [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2^e éd. 2019 [ci-après : Kommentar zum VwVG], art. 24 N 12 s.),

que ce motif a par exemple été admis dans une constellation où le cumul avec d'autres facteurs a constitué un empêchement non fautif alors que chacun des facteurs pris isolément ne permettait pas la restitution du délai (décision nécessitant une traduction, très court délai de recours [5 jours], impossibilité de trouver un mandataire, cf. JAAC [2006] 70.30 consid. 2.4),

qu'il revient au requérant d'apporter la preuve que le délai n'a pas pu être respecté en raison d'un obstacle qui ne lui est pas imputable (cf. notamment : arrêt du TAF E-129/2021 du 26 janvier 2021 consid. 3.3),

que la jurisprudence est très restrictive en matière de restitution de délai (cf. notamment : ATAF 2017 I/3 consid. 6.1) et que 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 TAF A-6029/2017 du 7 septembre 2018 consid. 3.3 et les réf. citées),

qu'en l'espèce les motifs indiqués par le recourant ne constituent pas des obstacles non fautifs insurmontables au regard de la jurisprudence qui vient d'être rappelée,

que des difficultés linguistiques ne constituent pas en elles-mêmes un motif de restitution,

que le recourant ne prétend d'ailleurs pas n'avoir pas compris les voies de droit indiquées dans la décision mais soutient plutôt ne pas connaître le droit de la TVA, ce qui équivaut à une ignorance des règles légales, laquelle n'est pas un empêchement excusable au sens de l'art. 24 al. 1 PA, particulièrement si l'on considère que la TVA est régie par le principe de la taxation spontanée (ou auto-taxation, cf. notamment : ATF 143 II 268 consid. 2.4),

qu'il faut plutôt retenir que le recourant – de son aveu même (cf. son écriture du 1^{er} mars 2023) – a laissé la « situation telle quelle » sans chercher à la comprendre afin de pouvoir déposer une réclamation à temps,

que ce n'est que le 23 août 2023, au moment où il a reçu un redressement fiscal d'une certaine importance de l'administration fiscale genevoise (cf. son écriture datée du 30 septembre 2022), qu'il s'est sérieusement renseigné sur ses obligations,

qu'à cet égard, le Tribunal relève que manifestement le recourant avait déjà fait l'objet d'un contrôle pour les années 2011-2015 et que des informations

au sujet de ses obligations en matière de TVA lui avaient été alors communiquées par l'autorité inférieure (cf. pce 5 AFC),

que dès lors qu'il a volontairement – sciemment ou par négligence – laissé passer le délai de réclamation, il lui revient d'en supporter les conséquences, un manque d'organisation n'étant pas un motif de restitution admissible,

que compte tenu que la condition matérielle de l'art. 24 al. 1 PA fait défaut (« empêché sans sa faute »), il n'y a pas lieu d'examiner si les deux conditions formelles sont satisfaites, les trois conditions devant être réalisées de façon cumulative,

que ce constat rend inutile le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour qu'elle se prononce formellement sur l'éventuelle demande implicite de restitution de délai pour déposer réclamation,

qu'en conséquence l'écriture du recourant du 1^{er} mars 2023 – en tant qu'elle concerne la décision du 28 avril 2022 – doit être déclarée irrecevable,

3. Recours contre la décision sur réclamation du 15 février 2023

que si le recours est dirigé à l'encontre de la décision sur réclamation du 15 février 2023 qui confirme l'irrecevabilité de la demande de révision, il convient de relever ce qui suit,

que, bien que l'on puisse douter qu'il réponde aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 PA), le recours, déposé en temps utile (cf. art. 50 al. 1 PA) par le destinataire de la décision litigieuse, lequel a participé à la procédure devant l'autorité inférieure et possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), est donc en principe recevable – sous réserve des conclusions qui ne le sont pas (cf. *infra*) – et qu'il peut être entré en matière sur ses mérites,

que la révision des notifications d'estimation, des décisions et des décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA sont régies par les art. 66 à 69 PA (cf. art. 85 LTVA),

que l'art. 66 al. 2 PA prévoit que si la partie allègue des faits nouveaux importants ou produit de nouveaux moyens de preuve (let. a) ou si elle prouve que l'autorité de recours n'a pas tenu compte de faits importants

établis par pièces ou n'a pas statué sur certaines conclusions (let. b), l'autorité doit entrer en matière sur la demande de révision ; ce qui ne signifie pas encore qu'elle va procéder à la modification de la décision litigieuse (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.2),

que les motifs portant sur l'allégation de faits nouveaux importants ou la production de nouveaux moyens de preuve n'ouvrent *pas* la voie de la révision s'ils pouvaient être invoqués dans la procédure d'établissement de la créance fiscale (cf. art. 66 al. 3 PA ; ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3),

que les motifs de révision figurant à l'art. 66 al. 2 let. b PA, appelée aussi révision par inadvertance (« Versehensrevision ») par référence à l'art. 121 let. d de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), supposent que l'autorité ait omis de prendre en considération une pièce déterminée, versée au dossier, ou l'ait mal lue, s'écartant par mégarde de sa teneur exacte ; elle se distingue de la fausse appréciation soit des preuves administrées devant l'autorité, soit de la portée juridique des faits établis (cf. ATF 122 II 17 consid. 3),

que l'inadvertance doit se rapporter au contenu même du fait – lequel doit être d'une importance susceptible d'entraîner une décision différente –, à sa perception par l'autorité, mais non pas à son appréciation juridique ; ainsi, la révision n'est pas possible lorsque c'est sciemment que l'autorité a refusé de tenir compte d'un fait parce qu'elle le considérerait comme non-pertinent pour la décision à prendre, car un tel refus relève du droit (cf. AUGUST MÄCHLER, Kommentar zum VwVG, art. 66 PA N 21),

que 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 (art. 67 al. 1 PA) ;

que dans le contexte d'un recours à l'encontre d'un refus d'entrer en matière sur une demande de révision, le recourant est limité à se plaindre uniquement de ce que l'autorité inférieure n'est pas entrée en matière sur sa demande ; toutes les conclusions relatives au fond du litige sont donc irrecevables (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.4.3),

qu'en l'espèce, l'allégation du recourant selon laquelle les documents produits devant le Tribunal, sont « exactement les mêmes » que ceux en main de l'AFC au moment du contrôle fiscal (cf. son écriture datée du 23 mai 2023), exclut l'application de l'art. 66 al. 1 let. a PA dès lors qu'il ne postule

pas qu'il détient des éléments de faits ou de preuves nouveaux au sens de cette disposition,

qu'en revanche, en soutenant que des faits auraient été ignorés (cf. son écriture datée du 23 mai 2023), en particulier en lien avec les factures de C._____ Architectures, avec une facture de 5'000 francs du 21 mars 2019 et une erreur d'inscription comptable portant sur une différence de 20'000 francs, il prétend à l'application de l'art. 66 al. 2 let. b PA,

que, toutefois les développements du recourant à cet égard tombent à faux dès lors que l'autorité inférieure a traité ces questions dans sa décision du 28 avril 2022 (notamment en ce qui concerne C._____ Architectures) et donné des précisions dans sa réponse du 2 mai 2023 (notamment au sujet de la facture de 5'000 francs et de l'erreur d'inscription),

qu'il n'y a dès lors aucune inadvertance ou vice de procédure,

qu'avec ses arguments, le recourant critique en fait l'appréciation juridique opérée par l'autorité inférieure, ce qui n'est pas admissible dans le cadre de l'art. 66 al. 2 let. b PA,

que manifestement il confond les griefs qu'il aurait pu soulever à l'encontre de la décision du 28 avril 2022 par la voie de droit ordinaire s'il n'avait pas laissé échoir le délai sans réagir, et ceux qu'il peut faire valoir par la voie extraordinaire de la révision de cette même décision,

qu'à cet égard, ses conclusions en tant qu'elles ont trait à la modification de la créance fiscale telle que fixée par l'AFC dans sa décision du 28 avril 2022, outrepassent l'objet du litige et sont irrecevables,

qu'à toutes fins utiles, le Tribunal relève encore que les explications du recourant sur la tenue de sa comptabilité et son ancienne comptable sont sans pertinence pour l'issue de la cause, étant rappelé que l'assujetti TVA doit tenir ses livres comptables et les documents pertinents conformément aux principes du droit commercial (cf. art. 70 al. 1 LTVA ; notamment : arrêt du TAF A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.2) et, cas échéant, supporter les défaillances de ses auxiliaires (cf. arrêt du TAF A-1379/2007 du 18 mars 2010 consid. 3.2.3),

que partant, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a déclaré irrecevable sa requête faute d'un motif ouvrant la voie de la révision,

que dès lors, son recours à l'encontre de la décision sur réclamation du 15 février 2023 est rejeté, pour autant que recevable,

que par surabondance, le Tribunal précise que si les difficultés financières du recourant ne peuvent ni atténuer ses obligations fiscales ni réduire le montant de la créance fiscale dont il est redevable, rien ne l'empêche de prendre langue avec l'autorité inférieure afin de convenir d'un plan de paiement (cf. art. 90 LTVA),

4. Frais

que le recourant qui succombe entièrement doit supporter les frais de justice (art. 63 al. 1 PA),

que, compte tenu de l'ampleur du travail liée à la procédure (cf. l'art. 63 al. 4^{bis} PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2], ceux-ci sont fixés à 1'000 francs,

que ce montant sera prélevé sur l'avance de frais de 2'500 francs déjà versée par le recourant et le solde de 1'500 francs lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force,

(le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante)

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Les courriers du recourant datés des 2 mai, 12 et 16 juin 2023 sont transmis à l'autorité inférieure pour information.

2.

Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

3.

Les frais de procédure de 1'000 francs sont mis à la charge du recourant. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de 2'500 francs. Le solde de 1'500 francs lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

4.

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Valérie Humbert

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, 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 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). 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 de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. ; acte judiciaire avec annexes)