



Cour I
A-3644/2023

Arrêt du 8 avril 2025

Composition

Pierre-Emmanuel Ruedin (président du collège),
Iris Widmer, Jürg Steiger, juges,
Loucy Weil, greffière.

Parties

A. _____,
représenté par Maître Ivan Zender,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions (AFC),
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
autorité inférieure.

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée, délai de prescription ;
décision du 2 juin 2023.

Faits :**A.**

A._____ (ci-après : l'assujetti) a été immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) en qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée, du 1^{er} janvier 1995 au 31 mars 1999.

B.

L'AFC a fixé par estimation le montant de l'impôt pour les périodes allant du 1^{er} juillet 1996 au 31 décembre 1997 à un total de 61'000 francs, selon décomptes complémentaires des 23 avril 1997, 12 novembre 1997 et 15 juillet 1998.

C.

C.a Des procédures visant au recouvrement de l'impôt susmentionné, en particulier, ont été introduites par l'AFC à l'encontre de l'assujetti auprès de l'Office des poursuites de (...). Ces poursuites se sont achevées par la délivrance, entre le 3 novembre 1998 et le 22 juin 1999, de cinq actes de défaut de biens après saisie pour un montant total de 68'579.50 francs (intérêts et frais compris).

C.b Une nouvelle poursuite initiée par l'AFC, sur la base des actes de défaut de biens précités, a abouti à la délivrance d'un nouvel acte de défaut de biens le 15 mars 2005 pour un montant de 68'755.50 francs.

C.c Une autre poursuite introduite subséquemment par l'AFC a connu le même sort, si bien qu'un nouvel acte de défaut de biens lui a été délivré le 15 juin 2020 pour un montant de 68'994.80 francs.

D.

D.a En novembre 2022, un nouveau commandement de payer pour le montant de 68'994.80 francs a été notifié à l'assujetti, lequel a formé opposition.

D.b Par décision du 24 janvier 2023, l'AFC a ordonné à l'assujetti de lui verser le montant de 68'994.80 francs de TVA, selon acte de défaut de biens, et levé l'opposition à la poursuite.

D.c Le 21 février 2023, l'assujetti a formé réclamation à cet encontre, indiquant n'avoir connaissance ni des décomptes ou décisions en question, ni de l'acte de défaut de biens.

D.d Par décision sur réclamation du 2 juin 2023, l'AFC a fixé la créance fiscale à 21'922.35 francs pour la période allant du 1^{er} janvier 1996 au 31 décembre 1996 (ch. 1 du dispositif) et à 46'000 francs pour la période allant du 1^{er} janvier 1997 au 31 décembre 1997 (ch. 2 du dispositif), ordonné à l'assujetti d'acquitter le montant de 68'994.80 francs au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, intérêts moratoires compris (ch. 3 du dispositif), et levé l'opposition à la poursuite jusqu'à concurrence du montant précité (ch. 4 du dispositif).

E.

E.a Le 28 juin 2023, A._____ (ci-après : le recourant) a déféré l'acte susmentionné de l'AFC (ci-après également : l'autorité inférieure) au Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal). Il a conclu, en tête de son mémoire, à l'annulation de la décision du 2 juin 2023, respectivement de celle du 24 janvier 2023, avec suite de frais et dépens.

E.b Dans des lignes du 13 septembre 2023, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours, avec suite de frais. Elle s'est au surplus référée à sa décision.

Les autres faits et arguments des parties seront repris, en tant que de besoin, dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

1.1 Sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), le Tribunal connaît, en vertu de l'art. 31 LTAF, des recours interjetés 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, dont fait partie l'autorité inférieure (cf. art. 33 let. d LTAF).

1.2 La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF ou la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) n'en disposent pas autrement (cf. art. 37 LTVA, art. 2 al. 1 PA et art. 81 al. 1 LTVA).

1.3 Déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en la forme requise (art. 52 al. 1 PA) par le destinataire de la décision attaquée, qui dispose

manifestement de la qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA), le recours est recevable.

2.

2.1 Sont disputées les prétentions de l'AFC en paiement de la TVA pour les périodes allant du 1^{er} juillet 1996 au 31 décembre 1997, respectivement leur exécution forcée. Le recourant relève tout d'abord que les différents actes et décisions de l'AFC sont entachés de nombreuses disparités inexplicables, concernant en particulier les dates des décomptes et actes de défaut de biens. Il s'en prend ensuite à la fixation de la créance fiscale et argue que l'AFC aurait dû y procéder dans la décision, et non pas dans la décision sur réclamation. Le recourant excipe enfin de la prescription à l'aune de l'art. 42 LTVA – plaidant que le droit de taxer se serait éteint après cinq ans, voire dix ans – et de l'art. 149a de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP, RS 281.1).

Vu les périodes fiscales considérées, le Tribunal déterminera tout d'abord le droit applicable *ratione temporis* (cf. consid. 3 ci-après). Il rappellera ensuite succinctement les principes et normes applicables à la taxation et au recouvrement de la TVA, ainsi qu'en matière de prescription (cf. consid. 4 et 5 *infra*), avant de les appliquer au cas d'espèce (cf. consid. 6 *infra*).

2.2 En sa qualité d'autorité de recours, le Tribunal dispose d'un plein pouvoir d'examen en fait et en droit. Il revoit librement l'application du droit par l'autorité inférieure, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation des faits et l'opportunité de la décision attaquée (art. 49 PA). Le Tribunal applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise. Il 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 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2). Le Tribunal vérifie d'office les faits constatés par l'autorité inférieure (art. 12 PA), sous réserve du devoir de collaborer des parties (art. 13 PA).

3.

3.1 En l'occurrence, les faits déterminants se sont produits en 1996 et 1997, alors que l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aOTVA, RO 1994 1464) était encore en vigueur. C'est donc ce texte légal qu'il convient d'appliquer au titre du droit matériel, vu la disposition transitoire de la LTVA qui prévoit que l'ancien droit demeure

applicable à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant son abrogation (cf. art. 112 al. 1 LTVA ; cf. également l'art. 93 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [aLTVA, RO 1999 1300]).

3.2 Le nouveau droit de procédure s'applique en revanche à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA, le 1^{er} janvier 2010 (cf. art. 113 al. 3 LTVA ; cf. notamment l'arrêt du TAF A-2664/2012 du 17 décembre 2012 consid. 1.2.2) – et, partant, à la présente cause. Le droit de procédure s'entend ici au sens étroit, en ce sens qu'il ne couvre pas, notamment, le principe de l'auto-taxation, la taxation par estimation et les intérêts moratoires (cf. arrêt du TAF A-1857/2007 du 6 avril 2010 consid. 1.2). La prescription relève du reste du droit matériel (cf. ATF 137 II 17 consid. 1.1 ; arrêt du TAF A-2076/2008 du 15 décembre 2010 consid. 4.2 et les réf. cit.).

4.

4.1 La TVA est régie par le principe de l'auto-taxation. Ainsi, l'assujetti est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable, en la forme prescrite, à l'AFC dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (art. 37 aOTVA). A cet effet, il doit renseigner celle-ci sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour la constatation de l'assujettissement ou pour le calcul de l'impôt (art. 46 aOTVA) et tenir ses livres comptables de manière à ce que les faits utiles puissent être constatés aisément et de manière sûre (art. 47 al. 1 aOTVA). L'assujetti doit en outre verser l'impôt dû à l'AFC dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (art. 38 al. 1 aOTVA).

4.2 Si les documents comptables font défaut ou sont incomplets, ou si les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une estimation (art. 48 aOTVA). Il convient en effet d'éviter que les cas où le contribuable se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants, voire inexistantes, ne se soldent par une perte d'impôt (cf. arrêt du Tribunal fédéral [ci-après : le TF] 2A.693/2006 du 26 juillet 2007 consid. 3.2). La taxation par estimation est ainsi une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation d'utiliser en cas de lacunes de comptabilité (cf. arrêt du TAF A-1857/2007 du 6 avril 2010 consid. 5.1).

4.3 Dans le cas de la TVA, qui relève de l'auto-taxation, la créance fiscale naît indépendamment du fait que l'assujetti ait établi son décompte

correctement et dans les délais. Il n'y a pas de taxation à proprement dit, comme en matière d'impôts directs. L'autorité fiscale peut soit accepter le décompte que l'assujetti est tenu de lui remettre spontanément, soit dresser un décompte complémentaire lorsqu'il n'a pas correctement, ou pas du tout, calculé l'impôt à payer (cf. ATF 137 II 17 consid. 2.4).

4.4 L'exécution forcée des créances de TVA n'est pas régie par la législation dédiée, mais par le droit de la poursuite pour dettes et la faillite (cf. art. 38 al. 1 LP ; cf. ATF 137 II 17 consid. 2.7). Ainsi, l'art. 57 aOTVA prévoit que si, après sommation, des prétentions ayant trait à des montants d'impôt, des intérêts, des frais ou des amendes ne sont pas acquittées, la poursuite est ouverte (al. 1). L'AFC est compétente pour la mainlevée de l'opposition (al. 3). Les décisions entrées en force de l'AFC portant sur des montants d'impôt, des intérêts, des frais et des amendes sont en revanche assimilées à des jugements exécutoires conformément à l'art. 80 LP (al. 4). L'aOTVA (comme l'aLTVa à son art. 69) opère donc une distinction entre la créance fiscale entrée en force et celle qui ne l'est pas. Si la poursuite est introduite *avant* qu'une décision entrée en force n'ait été rendue, l'autorité fiscale a la compétence d'annuler l'opposition. Si la poursuite est introduite *après* que l'AFC a rendu une décision entrée en force, celle-ci est renvoyée à agir selon la procédure ordinaire prévue à l'art. 80 LP, soit auprès du juge de la mainlevée (cf. DENISE ZINGG, Die Mehrwertsteuer in der Zwangsvollstreckung, in : Festschrift SRK / Mélanges CRC : Zum 10. Geburtstag der Eidgenössischen Steuerrekurskommission, 2004, p. 300-301).

5.

5.1 A teneur de l'art. 40 aOTVA, la créance fiscale se prescrit par cinq ans dès l'expiration de l'année civile où elle a pris naissance (al. 1). La prescription est interrompue par tout acte tendant au recouvrement et par toute rectification venant de la part des autorités compétentes (al. 2). L'aOTVA ne prévoit par ailleurs pas de prescription absolue (cf. ATF 137 II 17 consid. 2.3), ce qui procède d'un silence qualifié du législateur. Cela étant, le Tribunal fédéral a retenu qu'il existait un délai de prescription absolue de quinze ans dans l'ancien droit, échu le 1^{er} janvier 2016 (cf. ATF 144 II 273 consid. 2.2).

5.2 Selon la jurisprudence, une simple lettre de l'AFC peut suffire à interrompre la prescription. Ainsi, la notification d'un décompte complémentaire ou d'un avis de crédit valent interruption de la prescription, de même qu'un commandement de payer, une décision ou une décision sur réclamation. Chaque interruption fait partir un nouveau délai de cinq

ans. Est déterminant le fait que l'acte interruptif mentionne l'essentiel de l'état de fait sur lequel la créance est fondée et permette à l'assujetti de comprendre de quoi il s'agit (cf. arrêt du TAF A-2076/2008 du 15 décembre 2010 consid. 4.3 et les réf. cit.).

5.3 Selon l'art. 149a al. 1 LP, la créance constatée par un acte de défaut de biens se prescrit par vingt ans à compter de la délivrance de l'acte. Cette prescription de vingt ans de l'art. 149a al. 1 LP est applicable aux créances de TVA pour lesquelles un acte de défaut de biens a été délivré, à l'exclusion de la prescription de cinq ans de l'art. 40 aOTVA (cf. ATF 137 II 17 consid. 2.7 s. ; ATAF 2014/15 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-2076/2008 du 15 décembre 2010 consid. 4.4 ; voir également l'actuel art. 91 al. 6 LTVA).

6.

6.1 En l'occurrence, l'autorité inférieure a exposé que le recourant n'avait pas remis ses décomptes pour les deux derniers trimestres de l'année 1996, ainsi que pour les quatre trimestres de l'année 1997. Elle a dès lors estimé le montant de l'impôt, conformément à l'art. 48 aOTVA (cf. consid. 4.2 *supra*), via trois décomptes complémentaires n° *** (15'000 francs), n° *** (20'000 francs) et n° *** (26'000 francs ; cf. pièces 13 à 15 de l'AFC). L'intéressé ne s'est pas acquitté de la TVA réclamée, en sorte qu'une première salve de poursuites a été introduite à son encontre dans le délai de prescription de cinq ans (échéant à la fin de l'année 2001, respectivement 2002 ; cf. consid. 5.1 *supra*). Faute de salaire ou de biens saisissables, l'Office des poursuites a délivré des actes de défaut de biens (ADB) à l'autorité inférieure pour un total de 68'579.50 francs, à savoir :

- un ADB n° *** du 3 novembre 1998 pour 16'676 francs, au titre du décompte complémentaire n° *** (pièce 8 de l'AFC) ;
- un ADB n° *** du 1^{er} février 1999 pour 1'986 francs, au titre d'un précédent ADB du 6 octobre 1998 (pièce 7 de l'AFC) ;
- un ADB n° *** du 1^{er} février 1999 pour 206.25 francs, au titre d'un précédent ADB du 6 octobre 1998 (pièce 6 de l'AFC) ;
- un ADB n° *** du 1^{er} février 1999 pour 27'481 francs, au titre du décompte complémentaire n° *** (pièce 10 de l'AFC) ;
- un ADB n° *** du 22 juin 1999 pour 22'230.25 francs, au titre du décompte complémentaire n° *** (pièce 9 de l'AFC).

De nouveaux délais de prescription, cette fois-ci de vingt ans (cf. consid. 5.3 *supra*), ont alors commencé à courir. L'autorité inférieure a agi en recouvrement avant leur échéance et s'est vu délivrer un nouvel acte de défaut de biens n° *** du 15 mars 2005 pour 68'755.50 francs, au titre des cinq ADB (pièce 11 de l'AFC). Cela a déclenché un nouveau délai de prescription, dans lequel l'AFC a introduit une nouvelle poursuite puis obtenu un nouvel acte de défaut de biens n° *** du 15 juin 2020 pour 68'994.80 francs, au titre de l'ADB du 15 mars 2005 (pièce 12 de l'AFC). Un nouveau délai de prescription de vingt ans a dès lors commencé à courir le 15 juin 2020.

6.2 Sur ce vu, il apparaît que la poursuite introduite par l'autorité inférieure en novembre 2022 l'a été en temps utile, c'est-à-dire avant l'échéance de la prescription, le 15 juin 2040. L'AFC était de surcroît bel et bien compétente pour lever l'opposition à la poursuite, vu l'absence de décision entrée en force (cf. consid. 4.4 *supra*). Elle n'avait en revanche pas à *fixer la créance fiscale*, comme elle l'a fait aux ch. 1 et 2 du dispositif de la décision attaquée. En effet, la créance fiscale, établie par décomptes complémentaires de l'autorité inférieure, n'a pas été contestée par le recourant. Elle est dès lors matériellement entrée en force à l'échéance du délai de prescription de cinq ans (cf. ATF 137 II 17 consid. 2.3 s.). Dans ces conditions, il ne se justifie pas de la fixer à nouveau. Ce qui précède, de même que les nombreux erratum et imprécisions (quant aux dates et aux références) qui entachent les actes de l'AFC, étaient manifestement de nature à créer une certaine confusion chez le recourant et ne peuvent qu'être déplorés. Quoiqu'il en soit, il apparaît suffisamment établi que le recourant a contracté des dettes de TVA pour les périodes en cause, dont il ne s'est pas acquitté, et pour lesquelles l'autorité inférieure a régulièrement interrompu la prescription jusqu'à ce jour. L'impôt est dès lors dû, sous réserve de ce qui suit.

6.3 Les décomptes complémentaires afférents aux périodes fiscales allant du 1^{er} juillet 1996 au 31 décembre 1997 ont été produits (pièces 13 à 15 de l'AFC). Le recourant ne les a pas contestés en soi, respectivement n'a pas allégué avoir remis des décomptes pour les périodes concernées. Le Tribunal conclut dès lors que la TVA idoine est due, à hauteur de (15'000 + 20'000 + 26'000) 61'000 francs, auxquels s'ajoutent les intérêts moratoires et les frais des poursuites par 5'802.55 francs (cf. pièces 8 à 12 de l'AFC). L'autorité inférieure n'a par contre produit aucun décompte en lien avec les autres montants réclamés, par 146.25 francs et 1'843 francs (plus frais de poursuites par 203 francs ; cf. pièces 6 et 7 de l'AFC), qui consisteraient en des intérêts moratoires et un solde d'impôt pour les deux premiers

trimestres 1996 (cf. n°2 des Faits de la décision attaquée). Dans ces conditions, le Tribunal ne peut confirmer la levée de l'opposition en ce qui concerne ces montants.

6.4 Il s'ensuit que la décision doit être annulée et son dispositif réformé, en ce sens que le recourant doit, au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, acquitter, selon acte de défaut de biens, un montant de (61'000 + 5'802.55) 66'802.55 francs, l'opposition à la poursuite étant levée dans cette mesure. Le recours est ainsi très partiellement admis.

7.

7.1 Le recourant succombant dans une très large mesure, il lui incombe de supporter les frais de procédure qui se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 4'250 francs (cf. art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un montant équivalent.

7.2 Etant donné l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA *a contrario* et art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

(Le dispositif de l'arrêt est porté à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est très partiellement admis au sens du considérant 6.4.

2.

Les frais de procédure, de 4'250 francs, sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un montant équivalent.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

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.

Le président du collège :

La greffière :

Pierre-Emmanuel Ruedin

Loucy Weil

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 :