



Arrêt 14 février 2017

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Jürg Steiger, juges,
Alice Fadda, greffière.

Parties

A. _____ SA,
représentée par
Monsieur Serge Leuenberger,
Cabinet TVA Serge Leuenberger,
recourante,

contre

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

Objet

TVA (1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2013);
recours omisso medio.

Faits :**A.**

La société A. _____ S.A. a son siège à (...) Inscrite au registre du commerce le 3 juillet 1968, elle a pour but [l'exploitation d'un parking]. Elle est immatriculée au registre de l'AFC en qualité d'assujettie depuis le 1^{er} janvier 1995.

B.

Par convention des 22 et 30 juin 1978, la [commune C. _____] constitua, sur une parcelle lui appartenant, un droit de superficie en faveur de la société susmentionnée lui permettant d'établir, maintenir et exploiter un parking souterrain. Cette convention prévoit notamment que la commune renonce à percevoir une rente de superficie tant que les investissements de la superficière et de ses prêteurs ne sont pas rentés et amortis suivant certaines modalités. Le moment à partir duquel la rente devient exigible se détermine selon un calcul effectué sur la base des comptes de la bénéficiaire de la servitude. Il est également prévu que si les dépenses dépassent les recettes brutes, le déficit est ajouté aux charges de l'exercice suivant. Dans le cas contraire, la différence positive est premièrement affectée au remboursement des emprunts, des dettes chirographaires et du capital social et aucune rente n'est perçue avant leur remboursement intégral. Au 28 juin 2016, aucune rente de superficie n'avait encore été perçue par la [commune C. _____].

C.

Suite à un contrôle effectué le 26 mai 2015 et portant sur les périodes fiscales allant du 1^{er} trimestre 2010 au 4^e trimestre 2013, l'AFC constata, entre autres, que l'assujettie n'avait pas opéré une réduction de la déduction de l'impôt préalable malgré la réception d'une subvention sous la forme d'un droit de superficie sans rente. Le montant de la rente de superficie fut estimé sur la base de la [taxe communale]. Le 29 juin 2015, l'AFC adressa à la recourante une notification d'estimation fixant les montants de la créance fiscale pour les années 2010 à 2013 et de la correction de l'impôt en sa faveur.

D.

Par courrier du 18 décembre, l'assujettie contesta la notification d'estimation, en particulier le mode de détermination de la valeur de la rente de superficie basé sur la [taxe communale]. Elle proposa que le montant de la rente soit déterminé en appliquant un montant de Fr. 50.- par mètre carré

de surface extérieure exploitée ou, par mètre carré de surface totale utilisée (en surface et en sous-sol) en retenant un rendement de 5%. La différence de résultat entre les deux méthodes de calcul étant minime, l'assujettie proposa alors qu'un montant annuel fixe de Fr. 25'000.- soit retenu à titre de rente de superficie.

Le 2 mai 2016, l'AFC communiqua à l'intéressée son intention de fixer la rente sur la base de la convention sans toutefois tenir compte du déficit reporté. Par courrier du 26 mai 2016, l'assujettie contesta cette méthode et préconisa l'application de la convention de superficie dans son intégralité. Enfin, par décision du 28 juin 2016, l'AFC s'écarta tant du mode de calcul basé sur la [taxe communale] que de l'application intégrale de l'art. 6 de la convention entre la [commune C. _____] et l'assujettie. Le montant de la réduction de l'impôt préalable fut ainsi fixé à Fr. 44'565.- pour les périodes fiscales allant de 2010 à 2013.

E.

Le 30 août 2016 l'assujettie a formé réclamation à l'encontre de la précédente décision. Elle demande à ce que sa réclamation soit déférée au Tribunal administratif fédéral pour être traitée comme un recours omisso medio au sens de l'art. 83 al. 4 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20).

La recourante conclut principalement à l'annulation de la décision du 28 juin 2016, à ce que le calcul de la rente soit effectué sur l'intégralité de la disposition conventionnelle applicable à la rente de superficie et à ce qu'il soit reconnu que si le résultat cumulé basé sur l'application de l'article susmentionné devait être négatif, le montant de la rente serait nul, n'entraînant ainsi la constatation d'aucune subvention. Il est subsidiairement conclu à ce qu'en lieu et place de l'application intégrale de l'art. 6 de la convention, le montant de la rente soit déterminé forfaitairement et à ce que le montant de la reprise fiscale soit réduit.

Les faits seront repris, pour autant que besoin, dans la partie en droit de la présente décision.

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, 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.

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

1.2.1 La LTVA est entrée en vigueur le 1^{er} 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 1^{er} trimestre 2010 au 4^e trimestre 2013. C'est donc exclusivement la LTVA qui trouve application.

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 30 août 2016 contre la décision de l'AFC du 28 juin 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.

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.

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-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 n° 4 ss ; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^e éd., Berne 2011, p. 629 s).

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-3493/2015 du 23 juillet 2015 consid. 1.4.1 et A-679/2015 du 29 avril 2015 consid. 1.2.2).

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-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.

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.

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 subsomption 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-679/2015 du 29 avril 2015 consid. 1.3.1.1 et A-2650/2012 du 10 août 2012 consid. 1.2.1).

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 28 juin 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).

3.1 S'agissant de la notion de décision, il ressort du dossier que le document du 28 juin 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 2013, 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.

3.2

3.2.1 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, fourni des explications à l'AFC quant à la provenance des éléments retenus dans sa proposition de méthode de détermination du montant de la rente de superficie. En effet, ce n'est qu'au moment du dépôt du recours que l'assujettie a révélé comment étaient déterminés (i) le montant de Fr. 50.- par mètre carré, (ii) le rendement de 5% servant à établir la valeur de la rente de superficie et (iii) qu'elle a en outre joint des documents

pour appuyer les valeurs retenues. L'examen de la deuxième condition du recours omisso medio appelle ainsi les considérations qui suivent.

3.2.2 A cet égard, le Tribunal constate que la recourante semble se méprendre sur le rôle du recours omisso medio en alléguant des faits nouveaux par-devant lui, la rectification d'un l'état de fait inexact ou incomplet étant précisément l'un des principaux buts de la procédure de réclamation (cf. entre autres les arrêts du Tribunal administratif fédéral 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 n° 4 ss ; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^e éd., Berne 2011, p. 629 s). 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 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5059/2014 du 26 février 2015 consid. 1.5.1 ; MARTIN KOCHER, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Bâle 2015, art. 81 n° 1 ss ; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 838 n° 144 ss ; JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 168). 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.

3.2.3 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 huit 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 28 juin 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'en l'absence d'informations relatives à la provenance des éléments retenus dans la proposition de méthode de détermination du montant de la rente de superficie de la recourante, l'AFC n'a pas eu l'occasion de se prononcer en toute connaissance de cause dans la procédure ayant abouti à sa décision du 28 juin 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-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.

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 du 30 août 2016 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.

5.

Vu l'issue de la cause, les frais de procédure par Fr. 3000.- 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). 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).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Il n'est pas entré en matière sur le recours omisso medio (réclamation du 30 août 2016).

2.

La cause est renvoyée à L'AFC pour qu'elle se prononce sur la réclamation du 30 août 2016.

3.

Les frais de procédure d'un montant de Fr. 3000.- sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais de Fr. 3000.- déjà versée par la recourante.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Mollard

Alice Fadda

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 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :