



---

Cour I  
A-3749/2021

## **Arrêt du 5 octobre 2021**

---

Composition

Raphaël Gani (président du collège),  
Annie Rochat Pauchard et Keita Mutombo, juges,  
Jérôme Gurtner, greffier.

---

Parties

A. \_\_\_\_\_,  
représenté par  
B. \_\_\_\_\_ SA,  
recourant,

contre

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

---

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée ; décision de sûretés et de séquestre.

**Vu**

la décision du 1<sup>er</sup> février 2021 de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'autorité inférieure),

la publication de dite décision dans la Feuille fédérale le \*\*\* 2021,

le recours du 23 août 2021 formé par A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant) contre cette décision devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le Tribunal),

la décision incidente du Tribunal du 24 août 2021 fixant au recourant un délai au 21 septembre 2021 pour se déterminer sur la recevabilité de son recours,

les déterminations du recourant du 3 septembre 2021, par lesquelles il fait valoir ses arguments en lien avec la recevabilité de son recours,

**et considérant****1.**

que, sous réserve des exceptions 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, selon l'art. 31 LTAF, 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 citées à l'art. 33 LTAF,

qu'en particulier, une décision rendue par l'Administration fédérale des contributions (AFC) en matière de sûretés peut être contestée devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 93 al. 4 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20),

que le Tribunal est donc compétent pour connaître du présent litige,

que l'art. 81 al. 1 LTVA rend applicable la PA, à l'exclusion de l'art. 2 al. 1 PA, dans les procédures de décision et de recours,

que le recourant a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA),

que, conformément à l'art. 50 PA, le recours doit être déposé dans les trente jours dès la notification de la décision,

que les écrits doivent parvenir à l'autorité compétente ou avoir été remis, à son adresse, à un bureau de poste suisse, le dernier jour du délai au plus tard (cf. art. 21 al. 1 PA),

que les délais fixés en jours par la loi ou par l'autorité ne courent pas du 15 juillet au 15 août inclusivement (cf. art. 22a al. 1 let. b PA),

que l'art. 22a al. 1 PA n'est pas applicable dans les procédures concernant l'octroi de l'effet suspensif et d'autres mesures provisionnelles (cf. art. 22a al. 2 let. a PA),

que l'autorité notifie ses décisions aux parties par écrit (cf. art. 34 al. 1 PA),

que, tant que la partie ne révoque pas la procuration, l'autorité adresse ses communications au mandataire (cf. art. 11 al. 3 PA),

que l'autorité peut notifier ses décisions par publication dans une feuille officielle à une partie dont le lieu de séjour est inconnu et qui n'a pas de mandataire qui puisse être atteint (cf. art. 36 let. a PA),

qu'une notification irrégulière ne peut entraîner aucun préjudice pour les parties (cf. art. 38 PA),

que la décision du 1<sup>er</sup> février 2021 a été notifiée par la voie édictale,

que le recourant estime que dite notification est irrégulière (cf. art. 11 al. 3 et art. 38 PA), dès lors que l'autorité inférieure disposait d'une procuration aux termes de laquelle il était représenté par une mandataire en Suisse,

que la question de la licéité de cette notification par la voie édictale peut cependant demeurer indéçise compte tenu de ce qui suit,

qu'en effet, la notification possiblement irrégulière de cette décision par publication dans la Feuille fédérale n'est pas retenue en défaveur du recourant s'agissant de la computation du délai de recours, n'entraînant ainsi aucun préjudice pour le recourant,

qu'au surplus, la décision du 1<sup>er</sup> février 2021 ne saurait être considérée comme nulle,

qu'en effet, et indépendamment de cette publication dans la Feuille fédérale, le recourant indique avoir pris connaissance de la décision ici atta-

quée le 21 juin 2021, ensuite de son envoi par le Tribunal de première instance genevois dans le cadre d'une procédure civile parallèle au présent litige fiscal (Pièce recourant 16),

qu'il estime avoir respecté le délai de recours de trente jours par le dépôt de son recours le 23 août 2021 invoquant expressément la suspension de ce délai durant les fêtes judiciaires, en application de l'art. 22a al. 1 PA,

qu'il fait valoir que la jurisprudence n'a pas clairement tranché la question de savoir si des décisions relatives aux sûretés et aux séquestres doivent être considérées comme des mesures provisionnelles,

qu'il ajoute que la décision entreprise a été rendue dans une procédure indépendante d'une procédure principale et qu'elle y met un terme, de sorte qu'elle doit être qualifiée de finale,

qu'il relève enfin que la décision attaquée précise dans ses voies de droit que le délai de recours auprès du Tribunal est de trente jours et qu'il ne court pas du 15 juillet au 15 août inclusivement, en se référant à l'art. 22a al. 1 PA,

qu'il estime par conséquent que lui-même ainsi que sa mandataire, en application du principe de la bonne foi, pouvaient se fier aux indications figurant dans la décision litigieuse,

qu'il est largement admis que, de par leur nature, les mesures de sûretés fiscales constituent des mesures provisionnelles de droit public (cf. encore récemment les arrêts du Tribunal fédéral [TF] 2C\_1057/2020 du 17 août 2021 consid. 2.2 ; 2C\_85/2020 du 6 octobre 2020 consid. 2.2 et les références ; RALF IMSTEPF, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, N 8 ad Vorbemerkungen art. 93-95 LTVA et les références),

qu'au vu de ce qui précède et conformément à l'art. 22a al. 2 let. a PA, le délai de recours contre la décision du 1<sup>er</sup> février 2021 n'a pas été suspendu durant les fêtes judiciaires,

qu'en l'espèce, le recourant indique avoir pris connaissance de la décision le 21 juin 2021, de sorte que le délai de recours est échu le 21 juillet 2021 (cf. art. 20 PA),

qu'en conséquence, le recours du 23 août 2021 est en principe tardif et devrait être déclaré irrecevable,

**2.**

qu'il convient d'examiner si le recourant peut se prévaloir du principe de la bonne foi, au sens de l'art. 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101),

qu'il faut déduire du principe précité que les parties ne doivent subir aucun préjudice en raison d'une indication inexacte des voies de droit (cf. ATF 138 I 49 consid. 8.3.2 et références ; arrêt du TF 5A\_878/2014 du 17 juin 2015 consid. 3.1, non publié aux ATF 141 III 270),

que celui qui s'est aperçu de l'erreur ou aurait dû s'en apercevoir en prêtant l'attention commandée par les circonstances ne saurait invoquer sa bonne foi, étant précisé que seule une négligence procédurale grossière peut faire échec à la protection de la bonne foi (cf. ATF 138 I 49 consid. 8.3.2 ; arrêt du TF 5A\_878/2014 précité consid. 3.1, non publié aux ATF 141 III 270),

qu'ainsi, la protection de la bonne foi cesse uniquement si une partie ou son avocat aurait pu se rendre compte de l'inexactitude de l'indication des voies de droit en lisant simplement la législation applicable, à l'exclusion de la jurisprudence ou la doctrine y relatives (cf. ATF 138 I 49 consid. 8.3.2 ; arrêt du TF 5A\_878/2014 précité consid. 3.2, non publié aux ATF 141 III 270),

que déterminer si la négligence commise est grossière s'apprécie selon les circonstances concrètes et les connaissances juridiques de la personne en cause (cf. ATF 138 I 49 consid. 8.3.2 ; arrêt du TF 5A\_46/2020 du 17 novembre 2020 consid. 4.1.1),

que les exigences envers les avocats sont naturellement plus élevées, dans la mesure où l'on attend dans tous les cas de ces derniers qu'ils procèdent à un contrôle sommaire (« Grobkontrolle ») des indications sur la voie de droit (cf. ATF 138 I 49 consid. 8.3.2 et références ; arrêts du TF 5A\_878/2014 précité consid. 3.2, non publié aux ATF 141 III 270 ; 5A\_46/2020 précité consid. 4.1.1 ; cf. aussi BENOÎT CHAPPUIS/JÉRÔME GURTNER, La profession d'avocat, 2021, n° 2016 à 2019),

que, dans le cas particulier, le recourant a pris connaissance de la décision attaquée, selon ses propres aveux, le 21 juin 2021 par son envoi à Me C. \_\_\_\_\_, avocat à \*\*\*, qui représente le recourant dans le cadre de deux procédures en lien avec la décision attaquée, à savoir une procédure pénale ouverte contre lui par l'autorité inférieure pour escroquerie en matière de contributions, subsidiairement soustraction de l'impôt relatif aux

périodes fiscales allant du 1<sup>er</sup> janvier 2007 au 31 décembre 2012, ainsi qu'une autre procédure dans le cadre d'une requête de mainlevée définitive déposée par l'autorité inférieure sur la base de la décision attaquée,

que, selon des procurations du 10 juillet 2018 et du 20 août 2021, le recourant est également représenté par la société B. \_\_\_\_\_ SA dans le cadre de procédures de réclamation contre deux décisions de perception subséquente rendues par l'autorité inférieure, ainsi que dans le cadre de la présente procédure de sûretés et de séquestre qui l'oppose à l'autorité inférieure,

qu'il ressort de la consultation du site internet de la société de conseil D. \_\_\_\_\_, basée à \*\*\*, dont le recourant indique être le fondateur, que ce dernier a obtenu son diplôme à la Faculté de droit de \*\*\*, qu'il a ensuite obtenu son brevet d'avocat et pratiqué plusieurs années dans une étude d'avocats suisse, avant de fonder sa propre étude en \*\*\* (\*\*\*) ,

qu'il ressort explicitement de l'art. 22a al. 2 let. a PA que la suspension des délais durant les fêtes judiciaires ne s'applique pas aux mesures provisionnelles,

qu'en l'espèce, en procédant à un contrôle sommaire des indications sur la voie de droit figurant dans la décision attaquée, le recourant, avocat de formation, ou ses deux mandataires professionnels, l'un avocat inscrit au registre des avocats, l'autre une fiduciaire spécialisée dans le droit fiscal, auraient dû s'apercevoir, compte tenu de leurs connaissances juridiques et malgré la référence à l'art. 22a al. 1 PA, que le délai de recours contre la décision précitée n'était pas suspendu durant les fêtes judiciaires, dès lors que les intéressés, en particulier les deux mandataires professionnels, ne pouvaient pas ignorer que dite décision, en tant qu'elle porte sur des mesures de sûretés fiscales, est une mesure provisionnelle,

qu'il doit en effet être connu des praticiens, sans recourir à la jurisprudence ou la doctrine, qu'une demande de sûretés au sens de l'art. 93 LTVA, considérée comme une ordonnance de séquestre au sens de l'art. 274 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP, RS 281.1 ; cf. art. 93 al. 3 LTVA), implique une certaine urgence, à savoir qu'une mesure soit rapidement prise afin de sauvegarder un droit qui est menacé ou risque de l'être, ce qui correspond à la notion et au but des mesures provisionnelles,

que, partant, le recourant ne peut bénéficier en l'espèce de la protection de la bonne foi,

qu'en conséquence, le recours du 23 août 2021 est tardif et doit être déclaré irrecevable,

que si, certes, l'art. 23 al. 1 let. b LTAF permet de statuer en tant que juge unique notamment sur le refus d'entrer en matière sur des recours manifestement irrecevables, il sera statué dans une composition ordinaire à trois juges, compte tenu de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce,

qu'au vu de ce qui précède, il y a lieu de mettre les frais de procédure à la charge du recourant (art. 63 al. 1 PA et 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]) ; que l'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1<sup>ère</sup> phrase FITAF),

qu'en l'espèce, le montant des frais de procédure mis à la charge du recourant est ainsi fixé à 300 francs,

que, vu l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 7 al. 1 a contrario FITAF),

*(Le dispositif se trouve à la page suivante)*

**le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est irrecevable.

**2.**

Les frais de procédure de 300 francs (trois cents francs) sont mis à la charge du recourant.

**3.**

Il n'est pas alloué de dépens.

**4.**

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; Acte judiciaire, avec annexe : déterminations du recourant du 3 septembre 2021)

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

Le président du collège :

Le greffier :

Raphaël Gani

Jérôme Gurtner

**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). 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 :