

BVGer A-355/2018 vom 28. Oktober 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-10-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-355_2018

FR: TAF A-355/2018 du 28 octobre 2019

IT: TAF A-355/2018 del 28 ottobre 2019

Regeste

Taxe sur la valeur ajoutée

Erwägungen

E. 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), le Tribunal administratif fédéral 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'AFC 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.

E. 1.2

Selon l'art. 83 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Il n'est pas clair en l'espèce de savoir quelle est la décision dont la révision était requise. Dans sa première demande, le recourant n'a pas indiqué précisément quelle décision il entendait remettre en cause. Dans ses écrits ultérieurs (ci-dessus, Faits, let. E), il invoquait la révision de la notification d'estimation, dite décision initiale de l'AFC du 21 mars 2013. L'autorité inférieure s'est, elle, toujours considérée comme saisie d'une demande de révision de sa décision dite sur réclamation du 15 mai 2014, y compris dans sa décision de refus d'entrer en matière sur la demande de révision. Dans son recours du 15 janvier 2018, finalement, le recourant conclut à l'annulation de décision de l'AFC en tant qu'elle refuse sa requête en révision de la décision sur réclamation du 15 mai 2014. Compte tenu de l'état de fait et de l'effet dévolutif de la réclamation déposée contre la décision du 21 mars 2013 (cf. en matière de TVA notamment: arrêts 2C_979/2011 du 12 juin 2012 consid. 1.1 in fine, in RDAF 2012 II 472; 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 1.1, in RDAF 2008 II 554), c'est à juste titre que l'autorité inférieure a traité la demande de révision comme visant sa décision dite sur réclamation du 15 mai 2013. Une décision de révision de l'AFC étant soumise aux mêmes voies de droit que la décision initiale concernée par la demande de révision (cf. arrêt de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC) 2003-143 du 28 mai 1998 consid. 2b, publié à la JAAC 64.49), il s'ensuit que c'est à juste titre que la décision de l'AFC, étant de l'avis que sa décision du 15 mai 2013 vaut décision sur réclamation (cf. ci-dessus, Faits, let. F), mentionne une voie de droit directement adressée à la Cour de céans et pas la voie de la réclamation. Dans ce sens, la compétence fonctionnelle du Tribunal est donc du moins en premier lieu donnée. Par surabondance, on soulignera ici encore que le recourant n'a pas

contesté la manière de faire de l'AFC et qu'il a déposé directement et sans réserve un recours devant le Tribunal contre le refus de révision. En outre, la décision attaquée est motivée en détail. Par conséquent, la Cour de céans aurait pu néanmoins se saisir de la cause par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA, en estimant que le recourant consentait à ce que son recours, déposé directement et sans réserve auprès du Tribunal, soit traité comme un recours *omisso medio* (arrêts du TAF A-3141/2015, A-3144/2015 du 18 janvier 2017, consid. 1.2, A-3640/2015 du 29 août 2016 consid. 1.2, A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 1.2.3).

E. 1.3

La décision de l'AFC a été prise et envoyée le 28 novembre 2017. Le mémoire de la recourante ayant été adressé au Tribunal le 15 janvier 2018, il a, compte tenu des fêtes, été déposé dans le délai légal (art. 83 al. 1 LTVA; art. 22a al. 1 let. b PA par renvoi de l'art. 81 al. 1 LTVA). A l'évidence, le recourant dispose de la qualité pour réclamer (MARTIN KOCHER, in Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], *Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, 2015, n° 30 ad art. 83 LTVA), respectivement de la qualité pour recourir (art. 48 al.1 PA). Le mémoire du recourant remplit en outre aussi bien les exigences de l'art. 52 al. 1 PA que de l'art. 83 al. 2 LTVA, qui ont une teneur de toute manière essentiellement analogue. Dès lors, il se justifie d'entrer en matière sur le recours.

E. 1.4

La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Les périodes fiscales concernées ici (1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2011) sont donc soumises au nouveau droit. L'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), applicable jusqu'au 31 décembre 2009, ne jouant aucun rôle dans la présente affaire, les dispositions de la LTVA seront citées dans leur teneur actuelle. Cela étant, dans la mesure où elle reste pertinente, il sera également fait référence à la jurisprudence rendue sous l'ancien régime.

E. 2.1

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (art. 49 PA ; cf. Ulrich HäFelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7e éd. 2016, n° 1146 ss ; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd. 2013, n. 2.149).

E. 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). Il 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 toutefois 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 («Rügeprinzip», cf. ATF 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et réf. cit.). Il peut aussi admettre un recours pour d'autres motifs que ceux qui ont été allégués, ou confirmer la décision attaquée quant à son résultat avec une autre motivation que celle adoptée par l'instance inférieure (« substitution de motifs » ; cf. Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3e éd. 2013, n° 1 p. 136 ; Moser/Beusch/Kneubühler, *op. cit.*, n. 1.54 s. ; ATAF 2007/41 consid. 2 ; arrêt du TAF A-2730/2016 du 23 avril 2018

consid. 1.3.2).

E. 2.3

Pour traiter du présent recours, il convient d'abord de rappeler les bases de la procédure de réexamen, respectivement de révision (cf. consid. 3 à 5 ci-après). Il sera ensuite possible de traiter du cas d'espèce (cf. consid. 5 ci-après).

E. 3.1

La décision dont est ici recours déclare irrecevable une demande de révision de la décision dite sur réclamation du 15 mai 2014 déclarant elle-même irrecevable une réclamation formée contre une notification d'estimation couplée à une décision formelle et datée du 21 mars 2013. Une décision contre laquelle les parties n'ont pas recouru acquiert force de chose décidée; autrement dit, elle bénéficie de l'autorité formelle de chose décidée. Cela signifie que cette décision ne peut plus être modifiée dans le cadre de la même procédure (cf. Kölz/Häner/Bertschi, op. cit., p. 229 ch. 664; Benoît Bovay, Procédure administrative, 2ème éd., 2015, p. 388). D'une manière générale en droit administratif, une fois la décision entrée en force (soit qu'elle n'ait pas fait l'objet d'un recours soit qu'un recours contre celle-ci ait été rejeté ou déclaré irrecevable), il n'est possible de la remettre en cause que par une demande de réexamen ou une demande de révision.

E. 3.2

L'examen d'une demande de reconsidération (pouvant être une demande de réexamen ou une demande de révision) se fait en deux étapes: la première (le rescindant) porte sur la question de savoir si les faits ou les éléments de droit présentés par le requérant sont de nature à justifier l'entrée en matière sur la demande. Si l'autorité admet l'existence d'éléments justifiant d'entrer en matière sur le fond, elle passe à la seconde étape (le rescisoire) et doit se demander si le motif de reconsidération à la base de l'entrée en matière justifie le réexamen de la décision litigieuse (cf. arrêt 8C_264/2009 du 19 mai 2009 consid. 1.2.2). Devant le Tribunal administratif fédéral, lorsque l'autorité inférieure a refusé d'entrer en matière sur une demande de réexamen ou de révision, la procédure, qui se limite alors au rescindant, ne peut porter que sur le bien-fondé de ce refus (cf. ATF 126 II 377 consid. 8d p. 395; 113 Ia 146 consid. 3c p. 153 s.; arrêt 2C_1007/2011 du 12 mars 2012 consid. 4.1). Le débat ne peut ainsi pas porter sur la réalisation des conditions matérielles d'une révision de la décision (cf. parmi de nombreux autres : arrêt du Tribunal fédéral 9C_708/2007 du 11 septembre 2008 consid. 1.2; ATF 132 V 74, 124 II 499; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4068/2010 du 22 octobre 2010 consid. 2, A-1791/2009 du 28 septembre 2009 consid. 1.2, A-2541/2008 du 9 septembre 2009 consid. 4.1; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4ème éd., Bâle 1991, ch. 1784; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit, ch. 2.164).

E. 4.1

La demande de réexamen qui est plus large que la demande de révision - en particulier en tant qu'elle n'est pas soumise à des exigences de délai ou de forme - n'est pas expressément prévue par la PA ; la jurisprudence et la doctrine l'ont cependant déduite de l'art. 66 PA, qui prévoit le droit de demander la révision des décisions de l'autorité de recours, ainsi que des art. 8 et 29 al. 2 Cst. (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.1 ; ATAF 2008/52 consid. 3.2.3, arrêt du TAF arrêt du TAF A-837/2019 du 10 juillet 2019 consid. 4.2.1, A-1561/2017 du 5 mars 2018 consid. 4.2.1 et les réf. cit. ; Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, 2ème éd., 2018, p. 491 n°1421 ; Kölz/Häner/Bertschi, op. cit., n° 735 p. 258). Si une telle requête de réexamen peut être présentée en tout temps et n'est en particulier pas soumise aux délais

applicables aux demandes de révision proprement dite (soit les délais de l'art. 67 PA), l'autorité saisie est fondée à estimer qu'elle est tardive en application du principe de la bonne foi (cf. JAAC 2000/64.99 ; Tanquerel, op. cit., p. 489 n° 1416, Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, volume II, 3ème éd., 2011, p. 398).

E. 4.2

Dans la mesure où la demande de réexamen est un moyen de droit extraordinaire, l'autorité administrative n'est tenue de s'en saisir qu'à certaines conditions. Tel est le cas, lorsque le requérant invoque l'un des motifs de révision prévus par l'art. 66 PA, notamment une irrégularité de la procédure ayant abouti à la première décision ou des faits, respectivement des moyens de preuve nouveaux et importants ou lorsque les circonstances se sont modifiées dans une mesure notable - dans les faits ou exceptionnellement sur le plan juridique - depuis le prononcé de la décision matérielle mettant fin à la procédure ordinaire (cf. ATAF 2010/27 consid. 2.1 qui parle de demande d'adaptation dans ce dernier cas et de reconsidération qualifiée dans le premier). Par faits nouveaux, il faut comprendre des faits que le requérant ne connaissait pas lors de la première décision ou dont il ne pouvait se prévaloir ou n'avait pas de raison de se prévaloir à l'époque (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.1). Cela implique aussi qu'il doit avoir fait preuve de toute la diligence que l'on peut exiger de lui au moment où la décision dont le réexamen est demandé a été rendue. Cette diligence doit être clairement niée si la découverte du fait ou du moyen de preuve est le fruit de recherches qui auraient pu et dû être effectuées plus tôt (cf. ATAF 2013/37 consid. 2.1). En effet, la procédure de réexamen ne saurait servir de prétexte pour remettre continuellement en question des décisions entrées en force, ni surtout viser à éluder les dispositions légales sur les délais de recours (cf. ATF 138 I 61 consid. 4.5, 136 II 177 consid. 2.1 s. et les réf. citées). Elle ne saurait non plus viser à supprimer une erreur de droit, à bénéficier d'une nouvelle interprétation ou d'une nouvelle pratique ou encore à obtenir une nouvelle appréciation de faits qui étaient déjà connus en procédure ordinaire. Une décision infondée à l'origine, mais non contestée, n'a pas à être modifiée par la suite du seul fait qu'il résulte de jugements rendus dans des procédures parallèles que la situation juridique diffère de celle qu'a retenue l'autorité qui a rendu la décision initiale. Par principe, une erreur dans l'application du droit doit être invoquée à l'aide des voies de recours ordinaires ouvertes contre la décision (cf. arrêt du TF 2C_114/2011 du 29 août 2011 consid. 2.2, arrêt du TAF A-837/2019 du 10 juillet 2019 consid. 4.2.3).

E. 4.3

Toutefois, les lois fiscales, à l'instar de la LTVA en son article 85 qui déclare applicable par analogie les art. 66 à 69 PA, comportent généralement des dispositions réglant expressément la modification des décisions, spécialement des décisions de taxation, entrées en force. Elles privilégient ainsi la sécurité du droit en admettant la rectification de telles décisions qu'en présence de motifs de révision (ATF 121 II 273 consid. 1 [spec. p. 277], Moor/Poltier, op. cit., p. 410 ss, Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, p. 202 ss). En d'autres termes, les décisions fiscales, contrairement aux décisions administratives ordinaires, acquièrent, une fois entrées en force, l'autorité matérielle de choses jugées ; celle-ci exclut donc la rectification - que ce soit au sens de réexamen ou de révision - de ces décisions, sauf motifs qualifiés permettant précisément leur remise en cause. En l'occurrence, en matière de TVA, la modification des décisions entrées en force est soumise aux règles de la révision ancrées à l'art. 85 LTVA. Ces dispositions doivent être comprises en ce sens que l'autorité ne peut, en principe, procéder à une modification des décisions fiscales qui serait fondée sur

d'autres raisons, non mentionnées par ces règles. Ainsi, à défaut de déployer des effets durables, ces décisions n'ont, en principe, pas à être adaptées à une évolution subséquente de la situation de fait.

E. 4.4

En l'occurrence, la question du réexamen qualifié ne se pose pas déjà parce que la décision sur réclamation de l'AFC concernait une période bien déterminée dans le temps et n'avait pas d'effet durable au sens de la jurisprudence précitée. Il ne s'agit en effet pas dans le cas présent de réexaminer le sort de prestations continues ou durables, à l'aune de faits qui seraient produits postérieurement à la décision qui a mis fin au litige, ce qui pourrait se révéler admissible, suivant les cas. Or, la décision de l'AFC ici en cause traite d'une période bien délimitée dans le temps et totalement révolue, à savoir celle courant du 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2011, que les faits allégués ne sauraient en aucune manière donner lieu à un réexamen (cf. arrêt du TF 1P.563/2002 du 18 décembre 2002 consid. 3.1, arrêt du TAF A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 4.2). A ce stade, il apparaît donc que seules les conditions de la révision au sens de l'art. 85 LTVA pouvaient permettre au recourant de remettre en cause la décision sur réclamation du 15 mai 2014.

E. 5.1

La révision, l'interprétation et la rectification des décisions sur réclamation rendues par l'AFC sont régies par les art. 66 à 69 PA, auxquelles renvoie expressément l'art. 85 LTVA. Selon l'art. 66 PA, une partie peut demander à l'autorité, ici l'AFC, la révision de sa décision pour les motifs mentionnés aux al. 1 et 2 de cette disposition, à savoir notamment si la partie allègue des faits nouveaux importants ou produit de nouveaux moyens de preuve (al. 2 let. a) (cf. notamment arrêt du TAF A-3000/2016 du 22 septembre 2016 consid. 2.1). Il apparaît ainsi que l'art. 66 PA, malgré le fait qu'il s'adresse littéralement à l'autorité de recours, s'applique aussi en procédure de réclamation (arrêt du TAF A-4068/2010 du 22 octobre 2010 consid. 4.1).

E. 5.2

Les conditions de la révision sont énumérées de manière exhaustive à l'art. 66 PA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4068/2010 du 22 octobre 2010 consid.4.1, A-2541/2008 du 9 septembre 2009 consid. 4.3.3, A-1670/2006 du 23 octobre 2008 consid. 3.2; Kölz/Häner/Bertschi, op. cit., ch. 1328) et sont réalisées notamment si une partie allègue des faits nouveaux importants ou produit de nouveaux moyens de preuve (art. 66 al. 2 let. a PA) 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 (art. 66 al. 2 let. b PA). S'agissant en particulier de l'allégation de faits nouveaux importants ou de nouveaux moyens de preuve (art. 66 al. 2 let. a PA), il faut entendre par là les faits qui s'étaient déjà produits au moment de la décision initiale de l'affaire, mais dont la connaissance est intervenue plus tard (arrêts du Tribunal fédéral 2F_2/2008 du 31 mars 2008 consid. 3.2, 2A.396/2006 du 22 janvier 2007 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2541/2008 du 9 septembre 2009 consid. 4.3.4.1, A-1670/2006 du 23 octobre 2008 consid. 3.4.1), par opposition aux faits qui sont survenus subséquemment. Il est encore précisé que les motifs mentionnés à l'al. 2, let. a à c, n'ouvrent pas la révision s'ils pouvaient être invoqués dans la procédure précédant la décision sur recours ou par la voie du recours contre cette décision (cf. art. 66 al. 3 PA; ATF 111 Ib 209 consid. 1, 103 Ib 87 consid. 3; arrêts du Tribunal fédéral 2A.288/2003 du 7 mai 2004 consid. 2.2; arrêt du Tribunal

administratif fédéral A-4068/2010 du 22 octobre 2010 consid.4.1, A-1670/2006 du 23 octobre 2008 consid. 3.2).

E. 5.3

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 sur recours (art. 67 al. 1 PA). Elle doit notamment indiquer pour quel motif la demande est présentée, montrer que le délai utile est observé et contenir les conclusions prises pour le cas où une nouvelle décision interviendrait (art. 67 al. 3 PA). Si la demande de révision ne satisfait pas à ces conditions, l'autorité impartit au requérant un court délai supplémentaire pour y suppléer, sous peine d'irrecevabilité (cf. art. 67 al. 3 PA, qui renvoie aux art. 52 et 53 PA; cf. également August Mächler, in : Auer/Müller/Schindler [édit.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, 2ème éd., 2019 [VwVG-Kommentar], ch. 10 s. ad art. 67). Conformément à ce qui vaut en matière de recours administratif, celui qui requiert la révision supporte le fardeau de la preuve du respect du délai de 90 jours (cf. ATF 92 I 253 consid. 3 ; arrêts du TF 2C_404/2011 du 21 novembre 2011 consid. 2.3, 5P.113/2005 du 13 septembre 2006 consid. .1 ; arrêts du TAF A-3000/2016 du 22 septembre 2016 consid. 2.3, A-7730/2009 du 17 juin 2010 consid. 2.2, A-5077/2008 du 10 mai 2010 consid. 2.2 ; MÄCHLER, op. cit., ch. 10 ad art. 67).

E. 6

En l'espèce, la décision attaquée déclare irrecevable une demande de révision de la décision dite sur réclamation du 15 mai 2014 déclarant elle-même irrecevable une réclamation formée contre une notification d'estimation couplée à une décision formelle et datée du 21 mars 2013. Or, le recourant fait valoir qu'il aurait allégué des motifs de révision justifiant à tout le moins l'entrée en matière, que l'autorité inférieure aurait nié. Il s'agit donc ici pour la Cour de céans de déterminer si c'est à bon droit que l'autorité inférieure a refusé d'entrer en matière sur la demande de révision du recourant.

E. 6.1

A l'appui de son recours, le recourant invoque d'abord qu'il aurait été gravement affecté par le décès de son frère, intervenu en décembre 2012. Il aurait également été victime d'un grave accident intervenu au mois de janvier 2013. Ces événements l'auraient conduit à laisser à sa fiduciaire de l'époque le soin de produire tous les documents utiles à l'établissement du chiffre d'affaire de son établissement. A cet égard, il convient de constater que, dans la mesure où le recourant a confié la gestion de ses affaires à sa fiduciaire, c'est à raison que l'autorité inférieure considère dans la décision entreprise que les faits et les connaissances de cette dernière lui sont opposables. En effet, dans une jurisprudence récente (arrêt du TF 2C_872/2018 du 18 décembre 2018, voir également TF 2C_737/2018 du 20 juin 2019 consid. 5.1 [publication aux ATF prévue]), rendue en matière d'impôts directs mais également applicable en matière de TVA, le Tribunal fédéral a rappelé que le contribuable peut se faire représenter contractuellement devant les autorités chargées de l'application de la loi fiscale applicable, dans la mesure où sa collaboration personnelle n'est pas nécessaire. Il a en particulier jugé que la personne valablement représentée doit se laisser imputer le comportement procédural de son représentant. Il doit toutefois exister un rapport de représentation au sens des art. 32 ss du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) entre le contribuable et son représentant. Le contrat liant la société fiduciaire au contribuable est un contrat de mandat, régi par les art. 394 ss CO. Or, selon l'art. 396 al.

1 CO, l'étendue du mandat est déterminée, si la convention ne l'a pas expressément fixée, par la nature de l'affaire à laquelle il se rapporte. En particulier, le mandat comprend le pouvoir de faire les actes juridiques nécessités par son exécution (art. 396 al. 2 CO), cette disposition n'exigeant pas du mandataire qu'il attende une autorisation spéciale expresse de son client avant d'effectuer toute démarche judiciaire nécessaire à l'accomplissement de l'affaire confiée (François Bohnet/ Vincent Martenet, Droit de la profession d'avocat, 2009, n. 2649; Walter Fellmann, Anwaltsrecht, 2010, n. 1027). La présomption selon laquelle le mandat comprend pour le mandataire le pouvoir de faire tous les actes juridiques nécessités par son exécution vaut tant dans les rapports internes que dans les rapports externes (Bohnet/Martenet, op. cit., n. 2651; contra Walter Fellmann, op. cit., n. 1029). En l'occurrence, le contrôle a précisément été opéré auprès de la fiduciaire du recourant. Cette dernière a remis à l'autorité inférieure l'ensemble des pièces en sa possession. S'il eut existé d'autres pièces, rien n'empêchait tant la fiduciaire que le recourant de les faire parvenir à l'AFC soit lors du contrôle directement, soit ultérieurement dans le cadre de la réclamation. Partant, il convient de constater que la décision entreprise n'est en rien critiquable en ce qu'elle prévoit que ce motif - qui aurait pu être invoqué dans la procédure ayant abouti au prononcé de la décision « sur réclamation » ou dans le cadre du recours qui aurait pu être déposé contre celle-ci - n'ouvre pas la voie de la révision et est irrecevable.

E. 6.2

Bien que non invoqué par devant le Tribunal de céans, il ressort de la décision entreprise que le recourant a, dans le cadre de sa demande en révision de la décision sur réclamation dont il est question ici, fait valoir devant l'autorité inférieure que celle-ci aurait violé son droit d'être entendu en couplant la notification d'estimation à une décision formelle. Etant donné qu'il s'agit ici, au vu de l'objet du litige, pour le Tribunal de dire si c'est à bon droit que l'AFC a déclaré la demande irrecevable, il convient encore d'examiner ce point. Il ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral qu'une notification d'estimation ne peut, en temps normal, être qualifiée de décision. En effet, dans un arrêt du 21 mars 2014 (désormais publié aux ATF 140 II 202 et in RDAF 2014 II 389), le Tribunal fédéral a considéré que la notification d'estimation, qui intervient au terme d'un contrôle fiscal ou en cas de taxation par voie d'estimation, ne constitue pas en tant que telle une décision, mais précède en principe la phase décisionnelle pour faciliter l'instauration d'un dialogue informel entre l'assujetti et l'administration fiscale, conformément au système de l'auto-taxation. La Haute Cour a cependant clairement tranché la conséquence juridique de la pratique d'alors de l'autorité inférieure consistant dans le couplage systématique de la notification d'estimation à une décision, en ce sens qu'une éventuelle décision d'irrecevabilité de la réclamation de l'assujetti contre les notifications d'estimation était annulable mais pas nulle (ATF 140 II 202 consid. 7). On rappellera ici que la décision dite sur réclamation dont la révision est requise est datée du 15 mai 2014 et qu'elle est donc postérieure à l'arrêt précité que le Tribunal fédéral a rendu le 21 mars 2014. Dite décision sur réclamation n'a cependant fait que confirmer l'irrecevabilité de la réclamation pour défaut de forme. Dans ce sens, le recourant ne pouvait à cette étape qu'essayer de démontrer que sa réclamation était recevable à la forme et la question de l'annulation d'une notification d'estimation couplée à une décision formelle ne faisait pas partie de l'objet du litige. De même s'agissant dans la présente procédure de contrôler que l'autorité inférieure a - à bon droit ou pas - déclaré irrecevable la demande de révision présentée par le recourant, il n'est pas déterminant de savoir quand le recourant ou son mandataire ont pris connaissance de la nouvelle jurisprudence. En effet, un changement de pratique ou de jurisprudence ne constitue jamais

un fait nouveau ouvrant la voie de la révision (arrêt du TF 2P.198/2003 in RDAF 2003 II 640), puisqu'une appréciation erronée d'une preuve ou une erreur dans l'application du droit ne constitue pas un motif de révision (arrêt du TF du 24 mai 2011 2C_177/2011 consid. 2). C'est ainsi à juste titre que l'autorité inférieure n'est pas entrée en matière sur ce grief, la prise de connaissance - même tardive - d'un changement de jurisprudence antérieure à la décision ne saurait constituer un motif de révision. Par surabondance de droit, et comme le souligne l'AFC, le recourant n'a jamais indiqué à quel moment il avait pris connaissance de ce qu'il soutient être un fait nouveau. Or, une demande de révision doit, pour être recevable, être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif en cause, la charge de la preuve incombant au requérant. Bien qu'invité par courriers des 1er et 21 mars 2017, le recourant n'a pas indiqué à l'AFC la date à laquelle il avait pris connaissance du motif lié au droit d'être entendu. C'est donc à bon droit que l'AFC a considéré que le recourant n'avait nullement établi avoir déposé sa demande dans le délai de 90 jours et qu'elle a considéré sa demande comme tardive. Pour ces deux motifs, le grief tiré d'une violation du droit d'être entendu en raison du couplage de la notification d'estimation et d'une décision formelle ne permettait pas d'entrer en matière sur la demande de révision déposée par le recourant.

E. 6.3.1

Dans un dernier grief, le recourant considère encore qu'il ne pouvait échapper à l'AFC, à la lecture de son courrier du 14 janvier 2015 [pièce n° 3 jointe à la réponse de l'AFC], que « s'étant aperçu, suite à la procédure en rappel d'impôts que lui adressait l'Administration [sic] fédérale cantonale [sic] dans le cadre de son courrier du 5 novembre 2014 (pièce n°19 au recours) qu'il avait, manifestement été la victime d'une faute professionnelle grave de la part de sa première fiduciaire, faute dont il n'avait pu se rendre compte que tardivement, soit à la réception de l'annonce de rappel d'impôts de l'administration cantonale des contributions, donnant elle-même suite à la communication de l'Administration fédérale des contributions, relativement au rappel d'impôts pour les années 2008, 2009, 2010 et 2011, dite communication n'intervenant que le 5 novembre 2014 ». Il s'en suivrait que, « dans la mesure où le recourant [aurait] déposé sa demande de réclamation [le Tribunal comprend que le recourant souhaite, en réalité, exprimer le terme « révision »] le 14 janvier 2015, soit dans le délai de 90 jours prévu à l'art. 67 PA, la demande de révision [devait] être déclarée recevable à la forme ». Le recourant invoque donc des faits nouveaux au sens de l'art. 66 al. 2 PA en ce qu'il entend donc fonder sa demande de révision également sur le fait qu'il aurait découvert que son chiffre d'affaires n'avait pas été correctement comptabilisé et déclaré (en raison des malversations de son ancienne fiduciaire) lors de l'introduction par le fisc cantonal d'une procédure en rappel d'impôt (pièce n°19 jointe au recours). Ce motif, qui n'a pas été soulevé par devant l'autorité inférieure dans le cadre de la procédure de révision, constitue a priori un motif recevable s'il n'était pas connu lors de la procédure ordinaire et ne pouvait ainsi pas être invoqué dans le cadre de celle-ci. A cet égard, il sera rappelé ici que le recours contre une décision d'irrecevabilité ne peut attaquer que ce dernier aspect et que toute question relative au fond, à savoir les motifs de révision invoqués, ne font pas l'objet de la présente procédure. Cela dit, dans la mesure où l'autorité inférieure s'est clairement prononcée sur cet argument dans le cadre de sa réponse (cf. consid. 6.3.2 ci-après), que par ailleurs celui-ci est en lien direct avec l'un des motifs invoqués par devant elle, il convient donc d'examiner ce grief ici.

E. 6.3.2

A titre liminaire, le Tribunal constate que l'autorité inférieure soulève à juste titre, dans sa réponse du 27 novembre 2018, que le motif invoqué par le recourant dans son recours ne résulte en rien de la lecture du courrier de l'administration fiscale cantonale du 5 novembre 2014 (pièce n° 19 jointe au recours). Ensuite, avant de procéder à l'examen du bien-fondé du motif de révision invoqué en tant que tel, il convient de se demander si les conditions de recevabilité de la procédure de révision sont réunies, notamment si le motif de révision a été invoqué à temps, soit dans le respect du délai prévu par l'art. 67 al. 1 PA qui prévoit que la demande de révision doit être adressée par écrit à l'autorité de recours dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dix ans après la notification de la décision sur recours. En effet, la révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire. Autrement dit, un tel motif n'est recevable dans la procédure de révision, s'il n'était pas connu lors de la procédure ordinaire et ne pouvait ainsi pas être invoqué dans le cadre de celle-ci. Cela revient donc à déterminer quand le recourant a eu connaissance des irrégularités de sa comptabilité. En l'occurrence, c'est à raison que l'AFC fait valoir dans sa réponse que l'étendue du chiffre d'affaires résulte de l'exercice de l'activité et de l'importance des recettes. Or, tant l'un que l'autre sont nécessairement connus de l'exploitant. Le recourant ne pouvait ignorer l'importance du chiffre d'affaire réalisé par le bar-discothèque qu'il exploitait. Dès lors qu'il fournissait uniquement des prestations soumises à la TVA, il lui était aisé de constater au moment de la réception de la notification d'estimation, soit le 21 mars 2013 (cf. faits B ci-avant) que son chiffre d'affaire n'avait pas été comptabilisé et déclaré correctement. L'annexe à la notification d'estimation dont il est question ici mentionne par ailleurs que, pour la période allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, il a été constaté que la comptabilité du recourant présentait de graves lacunes et n'était de ce fait pas probante. Peu importe à cet égard qui, du recourant ou de sa fiduciaire est responsable de la mauvaise tenue de la comptabilité et des erreurs d'imposition, seul est déterminant ici le moment auquel le recourant a eu connaissance des faits qu'il invoque à l'appui de sa demande de révision. Or, force est de constater ici que la connaissance de ces faits ne saurait être ultérieure à la notification d'estimation du 21 mars 2013. En effet, le recourant avait déjà - certes dans une réclamation irrecevable à la forme - contesté cette taxation par estimation. Il avait donc déjà connaissance de ces faits puisque précisément il les avait invoqués dans la procédure de fixation des créances fiscales. Que cette procédure se soit soldée par une décision d'irrecevabilité ne change rien au fait que les éléments ne peuvent en aucun cas être considérés comme nouveaux. L'argument du recourant ne résiste dès lors pas à l'examen et doit être écarté. A cet égard, c'est à juste titre que l'autorité inférieure n'est pas entrée en matière sur la demande de révision.

E. 7

Il convient finalement de contrôler si la demande de révision du recourant n'aurait pas dû être considérée comme une demande de restitution de délai pour rendre sa réclamation conforme aux exigences formelles, voire du délai pour déposer un recours contre la décision sur réclamation.

E. 7.1

En ce qui concerne la restitution de délai, il convient de rappeler les éléments suivants. Les délais comptés en jours qui doivent être communiqués aux parties commencent à courir le lendemain de la communication (art. 20 al. 1 PA). Ils sont réputés observés si le mémoire parvient à l'autorité compétente ou est remis, à son adresse ou à un bureau de poste suisse,

le dernier jour du délai au plus tard (art. 21 al. 1 PA). Toutefois, si le requérant ou son mandataire a été empêché, sans sa faute, 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 (selon l'art. 24 al. 1 PA). Si le délai a été fixé par l'autorité, la demande doit en principe être introduite devant cette même autorité (cf. arrêt du TF 2C_845/2011 du 17 octobre 2011 consid. 2 ; arrêt du TAF A-3000/2016 du 22 septembre 2016 consid. 3 ; Patricia Egli, in : Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, Waldmann/Weissenberger [édit.], 2e éd., 2016, ch. 14 ad art. 24).

E. 7.2

Pour qu'il y ait matière à restitution de délai, le requérant doit notamment avoir été empêché d'agir sans qu'aucune faute ne lui soit imputable (cf. ATF 114 Ib 67 consid. 2d, 114 II 181 consid. 2, 108 V 109 consid. 2b et 2c ; arrêts du TF 2C_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 3.2, 2C_699/2012 du 22 octobre 2012 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-5325/2012 du 16 janvier 2013). Tel est notamment le cas lorsque l'empêchement résulte d'une catastrophe naturelle, d'obligations militaires ou d'une maladie grave et soudaine (impossibilité objective), ou encore lorsque l'omission est consécutive à une erreur non fautive (impossibilité subjective), 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. arrêt du TF 2C_699/2012 du 22 octobre 2012 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-1305/2012 du 10 octobre 2012 consid. 2.5). D'une manière générale, la jurisprudence est très restrictive en matière de restitution de délai (cf. ATF 125 V 262 consid. 5d, 124 II 358 consid. 2 ; arrêts du TAF A-1305/2012 du 10 octobre 2012 consid. 2.5, A-5104/2007 du 19 janvier 2009 consid. 2.4). 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 TF 2C_699/2012 du 22 octobre 2012 consid. 5.1 ; arrêt du TAF A-5325/2012 du 16 janvier 2013 consid. 1).

E. 7.3

En l'occurrence, au vu des motifs invoqués, il y a lieu de contrôler d'office si le recourant n'entendait pas en réalité requérir une restitution de délai pour rendre sa réclamation conforme aux exigences formelles, voire du délai pour déposer un recours contre la décision sur réclamation (art. 24 PA). Force est cependant de constater que, s'il devait être admis que tel était le cas, une telle démarche aurait quoi qu'il en soit été vouée à l'échec. En effet, après avoir apprécié les éléments de preuve à sa disposition et en particulier le certificat médical produit par le recourant (pièce n°13 jointe au recours), la Cour constate qu'un doute subsiste quant au fait que le recourant ait été empêché, de manière non fautive, de gérer ses affaires durant la période couverte par dit certificat en raison d'une atteinte à sa santé.

Premièrement, quand bien même il porte sur la période allant du 13 janvier 2013 au 13 janvier 2015 (soit deux ans), ce dernier est daté du 20 octobre 2015, soit une date largement postérieure à la période couverte par le certificat. Deuxièmement, il est impossible d'inférer de ce document si le recourant disposait de ses capacités intellectuelles durant la période concernée, en effet, le document porte sur une incapacité de travail à 100% due à un accident (ayant apparemment eu lieu le 15 janvier 2013, cf. courrier de la SUVA du 24 août 2015 [pièce n°14 jointe au recours]). Troisièmement, bien que le document porte le timbre d'un institut médical, il n'est pas signé. Enfin, le fait que le recourant ait formé « réclamation » à l'encontre de la notification d'estimation du 21 mars 2013, valant selon l'AFC décision

formelle, tend précisément à démontrer le contraire et à confirmer qu'il était en état de gérer, à tout le moins partiellement, ses affaires. Le défaut de forme ne portait en effet que sur l'absence de signature de la réclamation. Il est douteux que le recourant ait été en mesure de préparer une réclamation, mais pas de la signer. Ce n'est en tout pas ce qu'il soutient. En outre, il sera encore une fois rappelé ici que le recourant avait confié le soin de gérer ses affaires à sa fiduciaire. Or, il ressort de la jurisprudence du Tribunal fédéral qu'une personne valablement représentée doit se laisser imputer le comportement procédural de son représentant (cf. consid. 6.1 ci-dessus), qui aurait pu agir en lieu et place de son mandant. Il s'en suit qu'il ne peut être admis que le recourant ou son mandataire était véritablement dans l'impossibilité d'agir au sens de l'art. 24 PA.

E. 8

En définitive, il apparaît que les conditions d'une révision ne sont en aucun cas remplies et que, si le recourant entendait en réalité demander une restitution de délai, rien ne démontre son empêchement à agir. C'est donc à bon droit que l'autorité inférieure a jugé irrecevable la demande de révision de la décision sur réclamation du 15 mai 2014.

E. 9

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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), les frais de procédure, par Fr. 2'200.-- comprenant l'émolument judiciaire et les débours, seront mis à la charge du recourant. Cette somme sera imputée sur l'avance de frais de Fr. 2'200.-- déjà fournie.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.