Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-3945/2013

Arrêt du 2 avril 2014

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

R._____,
représenté par Guy Flückiger, GF Société Fiduciaire Sàrl,
recourant,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); périodes du 4e trimestre 2008 au 4e trimestre 2009 et du 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2011.

Faits :

A.
R._____ (ci-après: l'assujetti) exploite un restaurant à *** et est à ce titre immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) en qualité d'assujetti à la Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) depuis le 1er octobre 2008. Le 28 septembre 2012, l'Administration fiscale des contributions (AFC) communiqua le résultat du contrôle portant sur les périodes allant du 4e trimestre 2008 au 4e trimestre 2011 qu'elle avait opéré la veille auprès de l'assujetti, au cours duquel il fut constaté que la comptabilité de ce dernier contenait des erreurs, et fixa la créance fiscale par voie d'estimation et le montant total de la correction de l'impôt en sa faveur. Par courrier du 18 octobre 2012, GF Société Fiduciaire Sàrl, agissant au nom de l'assujetti, contesta le résultat de ce contrôle.

B.
Par notifications d'estimation n° *** et *** du 4 décembre 2012, l'AFC confirma les créances fiscales et les montants résultant des corrections de l'impôt en sa faveur tels qu'arrêtés par le résultat du contrôle pour les périodes susmentionnées. Par courrier du 9 janvier 2013, GF Société Fiduciaire Sàrl contesta au nom de l'assujetti les notifications d'estimation du 4 décembre 2012. Par courrier du 12 février 2013, l'AFC lui impartit un délai de 5 jours pour produire une procuration dûment signée par l'assujetti, en l'avertissant qu'à défaut, la réclamation serait déclarée irrecevable. Par courrier daté du 20 février 2013, remis au bureau de poste le lendemain, GF Société Fiduciaire Sàrl fit part à l'AFC de certaines observations. Ce courrier ne contenait pas de procuration.

C.
Par deux décisions du 11 juin 2013, portant l'une sur les périodes allant du 4e trimestre 2008 au 4e trimestre 2009, l'autre sur celles du 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2011, l'autorité inférieure déclara la réclamation du 9 janvier 2013 irrecevable, motif pris que GF Société Fiduciaire Sàrl n'avait pas donné suite, dans le délai imparti, à l'injonction de produire une procuration justifiant de ses pouvoirs de représentation. Par mémoire du 10 juillet 2013, précisé – sur invitation de l'autorité de céans – par courrier du 12 septembre 2013, l'assujetti (ci-après: le recourant) a recouru contre ces décision, concluant notamment à ce que sa réclamation du 12 février (*recte*: 9 janvier) 2013 soit reçue et ses conclusions acceptées.

D.
Dans le cadre de la procédure devant le Tribunal administratif fédéral A-3945/2013 concernant les périodes allant du 4e trimestre 2008 au 4e trimestre 2009, l'AFC (ci-après: l'autorité inférieure) a conclu au rejet du recours par réponse du 11 septembre 2013. Par courrier du 21 novembre 2013, l'autorité inférieure a déclaré renvoyer à ladite réponse s'agissant des périodes allant du 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2011 (procédure A-4920/2013).

Pour autant que besoin, les autres faits seront repris dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
1.1 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), celui-ci, en vertu de l'art. 31 de cette loi, 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 let. d LTAF et aucune des exceptions de l'art. 32 n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est matériellement compétent pour connaître des présents litiges.

1.2 Concernant la compétence fonctionnelle du Tribunal, il y a lieu d'observer ce qui suit.

1.2.1 Selon la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20), dont le droit de procédure est applicable dès son entrée en vigueur à tous les cas pendants (art. 113 al. 3 LTVA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 2.2, A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 1.2 et A-5798/2011 du 29 mai 2012 consid. 1.3), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les 30 jours qui suivent leur notification (art. 83 LTVA). Il en résulte que l'assujetti a droit, en principe, à ce que l'AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet, dont la seconde est soumise à des exigences de forme plus élevées (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 précité consid. 1.2.1, A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.1 et A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 3.3.2).

En l'occurrence, l'autorité inférieure a qualifié les deux notifications d'estimation qu'elle a adressées au recourant le 4 décembre 2012 de décisions et les a assorties d'un droit de réclamation exerçable dans un délai de 30 jours suivant leur notification. Le recourant a ainsi contesté ces décisions par courrier du 9 janvier 2013. Les décisions attaquées, qualifiées de décisions sur réclamation, ont été rendues sur cette base le 11 juin 2013.

1.2.2 Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, une notification d'estimation, en tant que telle, ne constitue pas une décision. En temps normal, le procédé utilisé ici par l'autorité inférieure n'est donc pas conforme à la LTVA (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4 et A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 1.2). En matière de fixation de l'impôt après un contrôle, une décision ne peut être rendue qu'à partir du moment où l'assujetti conteste le montant qui lui est réclamé. Toutefois, la loi ne prévoit pas de délai d'attente entre le moment où l'administration établit une notification d'estimation et celui où, à la suite de la contestation de l'assujetti, elle rend une décision. Ainsi, lorsque l'assujetti annonce d'emblée qu'il conteste le résultat du contrôle, alors même qu'il n'a pas encore reçu de notification d'estimation, rien n'empêche l'administration d'établir simultanément ce document et la décision y relative, le cas échéant dans un seul et même acte (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-707/2013 précité consid. 4.2.5.3 et A-666/2012 précité consid. 1.2).

Or, tel est bien le cas en l'occurrence, puisque par courrier du 9 janvier 2013, soit avant que l'autorité inférieure lui adresse les notifications d'estimation en cause, GF Société Fiduciaire Sàrl, agissant au nom du recourant, a contesté au nom de ce dernier le résultat du contrôle du 28 septembre 2012. Dans ces conditions, l'autorité inférieure pouvait, à bon droit, attribuer à ses notifications d'estimation la qualité de décision au sens formel. Ainsi, les décisions subséquentes du 11 juin 2013, dont sont recours, constituent bien des décisions sur réclamation. La compétence fonctionnelle du Tribunal administratif fédéral est donc respectée et celui-ci peut ainsi connaître des présents litiges.

1.3 Les décisions attaquées, datée du 11 juin 2013, ont été notifiées au plus tôt le lendemain au recourant. Le délai de recours de trente jours (art. 50 al. 1 PA) n'est ainsi pas intervenu à échéance avant le 12 juillet 2013. Déposé le 10 juillet 2013 par le destinataire des décisions en question (cf. art. 48 al. 1 PA), le mémoire de recours est ainsi intervenu dans le délai légal. Un examen préliminaire révèle qu'il remplit en outre

les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA. Partant, le recours est recevable et il convient d'entrer en matière, sous réserve du considérant 1.6 ci-après.

1.4

1.4.1 D'après l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des affaires qui concernent les mêmes parties et qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit, une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2e éd., Bâle 2013, n. marg. 3.17; ATF 131 V 224 consid. 1 et 128 V 126 consid. 1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-510/2011 du 14 août 2012 consid. 1.3.1, A-3547/2009 et A-3552/2009 du 12 septembre 2011 consid. 1.3 et A-4360/2008 du 4 mars 2010 consid. 1.3).

1.4.2 En l'occurrence, les procédures ont certes trait à des périodes fiscales distinctes, soumises à des régimes différents, à savoir celui de la loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures) pour la période allant du 4e trimestre 2008 au 4e trimestre 2009 et celui de la LTVA concernant la période allant du 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2011. Il n'en demeure pas moins qu'elles présentent une étroite unité dans les faits, puisqu'elles concernent les mêmes parties, à savoir le recourant et l'autorité inférieure. Elles posent en outre la même question juridique, à savoir celle de la recevabilité de la réclamation formée par le recourant, laquelle doit au surcroît être résolues, dans les deux causes, en application du nouveau droit de procédure, celui-ci étant également applicable aux cas – matériellement soumis à l'ancien droit – pendants à son entrée en vigueur (cf. consid. 1.2.1 ci-avant). Dans sa contestation du 18 octobre 2012, de même que dans sa réclamation du 9 janvier 2013 et dans son mémoire de recours du 10 juillet 2013, le recourant a du reste traité les deux procédures de façon conjointe.

Dans ces conditions, il apparaît judicieux de joindre les deux causes et de les traiter dans un seul et même arrêt, sans qu'il ne se justifie, au préalable, de rendre sur ce point une décision incidente séparément susceptible de recours, la jonction ne pouvant en l'occurrence causer de préjudice irréparable.

1.5

1.5.1 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, 6e éd., Zurich/St-Gall 2010, n. marg. 1758 ss; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 2.149). Le Tribunal administratif fédéral 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 (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (art. 12 PA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA), indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie 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 122 V 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3 et A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 1.3.1, ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zurich 2013, ch. 1135 s.).

1.5.2 Si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4740/2012 du 13 février 2014 consid. 1.2.3 et A-704/2012 précité consid. 3.5.4; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.; RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 2e éd., Bâle 2010, n. marg. 996 ss; THIERRY TANQUEREL; Manuel de droit administratif, Genève/Zurich/Bâle 2010, n. marg. 1563; BENOIT BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 182). En principe, la seule allégation ne suffit pas (arrêt du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006

consid. 4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 précité consid. 3.5.4 et A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3).

1.6

1.6.1 En procédure administrative contentieuse, l'objet du litige est défini par trois éléments, à savoir l'objet du recours, les conclusions du recours et, accessoirement, les motifs de celui-ci (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_612/2007 du 7 avril 2008 consid. 4.1 et 1P.217/2001 du 28 mai 2001 consid. 2a). En outre, le contenu de la décision attaquée – plus particulièrement, son dispositif – délimite l'objet du litige. En vertu du principe de l'unité de la procédure, l'autorité de recours ne peut en effet statuer que sur les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est déjà prononcée ou aurait dû le faire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4740/2012 précité consid. 1.3.1 et A-5884/2012 du 27 mai 2013 consid. 1.2;; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 2.1 ss; MARKUS MÜLLER, in : Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurich 2008, ch. 5 *ad* art. 44).

Il s'ensuit que s'agissant d'une décision d'irrecevabilité, l'objet du litige est limité à la question de savoir si c'est à bon droit que l'autorité inférieure a refusé d'entrer en matière sur le fond. En d'autres termes, si le recourant attaque une telle décision en ne se prononçant que sur le fond, les conditions formelles – en particulier les exigences de l'art. 52 al. 1 PA – ne sont pas remplies (cf. ATF 132 V 74 consid. 1.1 et 124 II 499 consid. 1; arrêts du Tribunal fédéral 2C_176/2012 du 18 octobre 2012 consid. 1.3 et 2C_628/2010 du 28 juin 2011 consid. 2.2 [non publié aux ATF 137 II 353]; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5884/2012 précité consid. 1.2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 2.213 *i.f.*).

1.6.2 En l'occurrence, les décisions attaquées se limitant à déclarer irrecevable la réclamation du 9 janvier 2013, le recourant ne peut, devant le tribunal de céans, que remettre en cause le refus d'entrer en matière, mais non pas contester la reprise fiscale au fond. Dans la mesure où le recourant conclut à ce que sa réclamation soit reçue et présente des arguments en ce sens, son recours est donc recevable. Les arguments et les conclusions du recourants portant sur le fond de la décision de taxation sont en revanche irrecevables.

2.

2.1 Conformément à l'art. 11 al. 1 PA, l'assujetti peut, en règle générale, se faire représenter ou se faire assister dans toutes les phases de la

procédure. L'autorité peut exiger du mandataire qu'il justifie de ces pouvoirs par une procuration écrite et adresse ses communications à ce dernier tant que la procuration n'a pas été révoquée (art. 11 al. 2 et 3 PA).

Concernant la procédure de réclamation en matière de TVA, la loi exige du mandataire qui signe le mémoire qu'il justifie de ses pouvoirs de représentation en produisant une procuration écrite (art. 83 al. 2 LTVA; cf. également art. 64 al. 3 aLTVA). Si la procuration est manquante, l'autorité impartit au réclamant un court délai supplémentaire afin qu'il régularise sa réclamation, en l'avertissant qu'à défaut, celle-ci sera déclarée irrecevable (art. 83 al. 3 LTVA; cf. également art. 64 al. 4 et 5 aLTVA; concernant la durée de ce court délai supplémentaire, cf. ATF 112 Ib 634 consid. 2c; arrêt du Tribunal fédéral du 13 octobre 1998 in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] II 169 consid. 3d et arrêt du Tribunal fédéral du 7 octobre 1988 in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 60 p. 363 ss consid. 2c; XAVIER OBERSON, in : Ordre romand des experts fiscaux diplômés [édit.], Les procédures en droit fiscal, 2e éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2005, p. 732 s.). La production d'une procuration écrite en faveur du mandataire qui forme réclamation au nom et pour le compte de l'assujetti constitue ainsi une condition formelle de recevabilité de la réclamation.

Il s'ensuit que le mandataire doit à ce stade impérativement justifier de ses pouvoirs de représentation par le dépôt d'une procuration spéciale et ce, quand bien même il assistait et représentait déjà l'assujetti dans les phases antérieures de la procédure. Ni le message du conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 (FF 2008 6277), ni le rapport de la commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996 sur l'initiative parlementaire Dettling (FF 1996 V 701) n'indiquent les raisons pour lesquelles il en va ainsi. On relèvera toutefois que conformément à ce que prévoit le droit des obligations, la procuration générale dont peut se prévaloir le mandataire pour effectuer les actes juridiques nécessaires à la bonne exécution de son mandat (cf. art. 396 al. 2 du Code des obligations du 30 ars 1911 [CO, RS 211]; Franz Werro, in : Luc Thévenoz/Franz Werro [édit.], Commentaire romand du Codes des obligation I, 2e éd., Bâle 2012, n° 9 ss *ad* art. 396 CO), ne vaut pas pour les actes pouvant avoir une conséquence grave, comme la perte d'un procès, ou pour les actes contraires aux intérêts du mandant, qui nécessitent l'octroi d'un pouvoir spécial (cf. art. 396 al. 3 CO; WERRO, op. cit., n° 12 s. *ad* art. 396 CO).

Or, contrairement à la contestation (de l'assujettissement, respectivement de la créance fiscale), la réclamation est soumise à un délai de péremption de 30 jours suivant la notification de la décision de l'AFC (art. 83 al. 1 LTVA), ainsi qu'à des exigences strictes de forme et de contenu (art. 83 al. 2 LTVA). Dès lors que, dans sa décision formelle au sens de l'art. 82 LTVA, l'AFC s'exprime – pour la première fois – de manière contraignante pour la personne concernée sur un état de fait concret, la procédure de réclamation détermine en outre les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure doit se prononcer et fixe ainsi l'objet du litige, en ce sens que celui-ci ne peut par la suite plus être élargi (cf. consid. 1.6.1 ci-avant; cf. également FELIX GEIGER, in : Felix Geiger/Regine Schluckebier [édit.], MWSTG Kommentar, Zurich/Bâle 2012, n° 4 ss *ad* art. 83 LTVA). Pour ces raisons notamment, il apparaît opportun – dans l'intérêt du mandant – que le pouvoir de former réclamation n'entre pas dans les attributions générales du mandataire, mais que ce dernier doive justifier d'un pouvoir spécial à cet effet.

2.2 Le délai compté par jours qui doit être communiqué aux parties commence à courir le lendemain de la communication (art. 20 al. 1 PA) et est réputé observé 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, selon l'art. 24 al. 1 PA, 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. La demande doit – en principe – être introduite devant l'autorité qui a fixé le délai en cause, qui est compétente pour en juger (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_845/2011 du 17 octobre 2011 consid. 2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2679/2012 du 24 mai 2012; BERNARD MAITRE/VANESSA THALMANN [FABIA BOCHSLER], in : Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [édit.], Zürich 2009, n° 14 *ad* art. 24).

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 à cet égard (cf. ATF 114 Ib 67 consid. 2d, 114 II 181 consid. 2 et 108 V 109 consid. 2b et 2c; arrêts du Tribunal fédéral 2C_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 3.2 et 2C_699/2012 du 22 octobre 2012 consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_699/2012 précité consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral 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 et 124 II 358 consid. 2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5325/2012 précité, A-1305/2012 précité consid. 2.5 et 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_699/2012 du 22 octobre 2012 consid. 5.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5325/2012 précité).

2.3 Aux termes de l'art. 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), les organes de l'Etat et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. De ce principe découle notamment le droit de toute personne à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'Etat (art. 9 Cst.; sur le rapport avec l'art. 5 al. 3 Cst., voir l'arrêt du Tribunal fédéral 1P.701/2004 du 7 avril 2005 consid. 4.2 et les références citées). Cela implique notamment que toute autorité doit s'abstenir d'adopter des procédés déloyaux et éviter des comportement abusifs ou contradictoires. L'interdiction de comportements contradictoires ne concerne toutefois que la même autorité, agissant à l'égard des mêmes justiciables, dans la même affaire ou à l'occasion d'affaires identiques (cf. ATF 137 I 69 consid. 2.5.1 [traduit au JdT 2011 I 111], 136 I 254 consid. 5.2 et 134 V 306 consid. 4.2; arrêt du Tribunal fédéral 1B_640/2012 du 13 novembre 2012 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2632/2013 du 26 février 2014 consid. 2.8 et A-4611/2013 du 4 mars 2014 consid. 2.9; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit, n. marg. 707 s; ANDREAS AUER/ GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Vol. II, 2e éd., Berne 2006, n° 1159 ss p. 543 ss).

3.

En l'espèce, la réclamation du 9 janvier 2013 porte la signature de M. Guy Flückiger, associé gérant avec signature individuelle du conseil du recourant, GF Société Fiduciaire Sàrl. Conformément aux exigences

de l'art. 83 al. 2 LTVA, il revenait à celle-ci de produire une procuration écrite pour justifier de ses pouvoirs de représentation (cf. consid. 2.1 ci-avant). A cet égard, le recourant fait valoir qu'une procuration dûment signée le 8 janvier 2013 accompagnait la réclamation et renvoie à cet égard à une copie dudit document annexée à son mémoire de recours. Si la procuration en question est bien datée du 8 janvier 2013, rien n'indique en revanche qu'elle accompagnait effectivement la réclamation, ce que l'autorité inférieure conteste. Ainsi que le relève cette dernière, dès lors que le courrier du 9 janvier 2013 ne fait aucune référence à une quelconque procuration et ne mentionne en outre aucune annexe, il y a au contraire lieu de présumer que le document en question n'était pas joint à la réclamation. Aucun élément au dossier ne venant attester les déclarations du recourant, qui revêtent le caractère d'allégations non prouvées et doivent donc être écartées (cf. consid. 1.5.2 ci-avant), ce dernier échoue en outre à renverser cette présomption de fait.

Il s'ensuit que c'est à bon droit que par courrier du 12 février 2013, l'AFC a fixé un court délai de cinq jours pour régulariser la réclamation du 9 janvier 2013, sous peine d'irrecevabilité (cf. consid. 2.1 ci-avant), et qu'à défaut de régularisation dans le délai imparti, elle en a prononcé l'irrecevabilité.

4.

4.1 Le recourant ne partage pas cet avis. Dans le mémoire de recours déposé au nom et pour le compte de ce dernier, GF Société Fiduciaire Sàrl fait valoir qu'en tant qu'elle représentait le recourant depuis le début de la procédure, l'autorité inférieure savait qu'elle était dûment mandatée, de sorte qu'en requérant la production d'une procuration dans un bref délai, cette dernière aurait violé le principe de la bonne foi.

4.2 Il apparaît en l'occurrence – cela n'est pas contesté – que c'est bien le conseil du recourant, GF Société Fiduciaire Sàrl, qui a signé le procès-verbal et contesté le résultat du contrôle opéré auprès de l'assujetti. Ainsi que relevé dans le mémoire de recours, il était en outre manifeste, compte tenu des circonstances, que GF Société Fiduciaire Sàrl agissait en tant que mandataire du recourant et disposait donc, en vertu de la procuration générale comprise dans son mandat, du pouvoir d'assister et de représenter celui-ci, tant lors du contrôle que pour en contester le résultat (cf. consid. 2.1 ci-avant; cf. également ATF 85 II 22 = JdT 1959 I 530). Ainsi qu'il a été exposé, cette circonstance n'exonérait cependant nullement GF Société Fiduciaire Sàrl de justifier de ses pouvoirs de

former réclamation au nom et pour le compte du recourant par une procuration spéciale établie en la forme écrite (cf. consid. 2.1 ci-avant).

Par ailleurs, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure de n'avoir pas requis plus tôt GF Société Fiduciaire Sàrl de justifier de ses pouvoirs de représentation, dès lors que la loi ne l'exige pas (cf. art. 82 LTVA; cf. également l'art. 11 al. 2 PA, de formulation non pas impérative – comme c'est le cas de l'art. 83 al. 2 LTVA – mais potestative). A mesure que le court délai imparti par la suite pour produire une procuration en faveur du mandataire du recourant attestant du pouvoir de celui-ci de former réclamation au nom et pour le compte de ce dernier découle de la simple application du droit, on ne saurait en outre y voir un comportement contradictoire, contraire au principe de la bonne foi, de la part de l'autorité inférieure (cf. consid. 2.3 ci-avant). Le grief formulé par le recourant à cet égard apparaît ainsi mal fondé et doit être écarté.

4.3 Le recourant ne saurait en outre tirer argument de l'art. 11 al. 3 PA. Cette disposition suit en effet directement celle de l'art. 11 al. 2 PA – à laquelle elle se réfère – selon laquelle l'autorité peut exiger du mandataire qu'il justifie de ses pouvoirs par une procuration écrite (cf. consid. 2.1 ci-avant). Dès lors que, dans le cas présent, le mandataire du recourant n'a produit aucune procuration écrite devant l'autorité inférieure, il n'est pas certain que cette disposition trouve à s'appliquer. Par ailleurs, il apparaît que l'autorité inférieure a bien adressé son courrier du 12 février 2013, par lequel elle a imparti un court délai pour régulariser la réclamation par le dépôt d'une procuration en faveur du conseil du recourant, directement audit conseil, soit à GF Société Fiduciaire Sàrl, de sorte qu'en tout état de cause, il n'apparaît pas que cette disposition ait en l'occurrence été violée. De surcroît, l'autorité inférieure n'était pas tenue, en pareil cas, d'interpeller personnellement le recourant sur la question de l'existence d'un rapport de représentation (arrêt du Tribunal fédéral du 1er octobre 1965 in : Archives 34 p. 293 ss consid. 4a et arrêt du Tribunal fédéral du 24 avril 1964 in : Archives 33 p. 215 ss [p. 218 s.]).

5.

5.1 Il reste encore à examiner le bien-fondé de la demande du recourant en restitution de délai, à l'appui de laquelle il est principalement fait valoir que l'unique animateur et responsable de GF Société Fiduciaire Sàrl était à l'étranger le week-end des 16 et 17 février 2013.

5.2 Ainsi qu'exposé, l'autorité compétente pour se prononcer sur une demande de restitution de délai est en principe celle qui a fixé le délai en

question (cf. consid. 2.2 ci-avant). Il s'ensuit qu'en l'occurrence, la demande aurait dû être adressée à l'autorité inférieure, qui a imparti le délai de cinq jours pour régulariser la réclamation du 9 janvier 2013. Par économie de procédure et compte tenu que cette dernière s'est clairement exprimée à ce sujet dans sa réponse du 11 septembre 2013, observant notamment qu'aucun motif de restitution n'était donné, le tribunal de céans renonce toutefois à lui transmettre l'affaire (cf. art. 8 al. 1 PA) et décide de statuer directement sur ce point.

5.3 A cet égard, il sied en premier lieu de rappeler qu'une absence pour cause de vacances ne constitue, en soi, pas un motif de restitution (cf. consid. 2.2 ci-avant). Il appartient en effet à la personne qui engage une procédure contentieuse, respectivement à son mandataire, de s'organiser de façon à être en mesure de prendre connaissance des éventuelles communications de l'autorité saisie et, le cas échéant, de respecter les délais que celle-ci lui impartit. Dans le cas présent, il convient par ailleurs d'observer que le courrier de l'autorité inférieure du 12 février 2013 a été notifiée le 14 février au recourant, de sorte que le délai a commencé à courir le 15 février et est échu le 19 février 2013 à minuit (cf. consid. 2.2 ci-avant). Comme le relève l'autorité inférieure, il apparaît ainsi que le gérant du conseil du recourant, absent le week-end des 16 et 17 février 2013, a disposé d'un jour ouvrable avant son départ, ainsi que de deux jours ouvrables à son retour pour faire signer une procuration à son client et l'adresser à l'autorité inférieure, ce qui apparaît à cet effet largement suffisant.

Il convient au surplus de noter que selon l'extrait du registre du commerce du canton de Genève, GF Société Fiduciaire Sàrl est composée non pas d'un unique, mais bien de deux associés gérants disposant chacun de la signature individuelle. Au demeurant, le concours de l'une de ces personne n'était en l'occurrence nullement requis, la procuration devant uniquement être signée de la main du mandataire, c'est-à-dire du recourant. Compte tenu de ces circonstances, force est de constater que GF Société Fiduciaire Sàrl n'a nullement été empêchée d'agir sans faute de sa part. Par surabondance, il convient de relever que le délai pour déposer une demande de restitution de délai, de trente jours à compter de celui où l'empêchement a cessé, soit le 18 février 2013, est arrivé à échéance le 19 mars 2013. Partant, quand bien un motif de restitution serait en l'occurrence donné, la demande du recourant, formée en date du 10 juillet 2013, serait de toute façon tardive et, donc, irrecevable.

Les conditions de la restitution du délai de cinq jours imparti par l'autorité inférieure ne sont ainsi clairement pas réalisées, de sorte que la demande du recourant en ce sens doit être rejetée.

6.
Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral a rejeter le recours, dans la mesure de sa recevabilité, tant en ce qu'il porte sur la période du 4e trimestre 2008 au 4e trimestre 2009 que sur celle allant du 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2011. Vu l'issue des causes, les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 4'000.--, sont mis à la charge du recourant qui succombe, 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). Ce montant est compensé par les avances sur les frais de procédure versées par le recourant, d'un montant total de Fr. 5'000.--. Le solde de Fr. 1'000.-- lui sera restitué dès l'entrée en force du présent jugement, à charge pour lui de communiquer un numéro de compte au moyen duquel puisse avoir lieu le remboursement. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée ni au recourant (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.
Dit que les causes A-3945/2013 et A-4920/2013 sont jointes et seront désormais référencées sous le numéro de procédure A-3945/2013.

2.
Le recours est rejeté, pour autant que recevable.

3.
Les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 4'000.--, sont mis à la charge du recourant. Ce montant est compensé par les avances de frais déjà versées, d'un montant total de Fr. 5'000.--. Le solde de Fr. 1'000.-- est restitué au recourant dès l'entrée en force de la présente décision.

4.
Il n'est pas alloué de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Raphaël Bagnoud

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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Ce délai ne court pas du septième jour avant Pâques au septième jour après Pâques inclus (art. 46 al. 1 let. a LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle et doit 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 :