Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-5884/2012

Arrêt du 27 mai 2013

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Salome Zimmermann, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

X._____, ***,
représenté par Maître Julien Greub, ***,
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); décision d'irrecevabilité sur demande de révision.

Faits :

A.
X._____ (ci-après: l'assujetti) exploite sous forme de raison individuelle une entreprise de commerce, pose, entretien et réparation de stores inscrite au registre du commerce (RC) du *** depuis le *** mars 2006 et est immatriculé au registre de contribuables de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en qualité d'assujetti depuis le 1er avril 2006.

B.
Suite à un contrôle opéré le 31 mars 2011 auprès de l'assujetti et portant sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2006 au 4e trimestre 2009, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC) réclama à ce dernier un montant de Fr. 21'988.--, plus intérêt moratoire, par notification d'estimation n° *** du 1er juin 2011.

Par décision sur réclamation du 14 septembre 2011, l'AFC confirma la créance fiscale susmentionnée, dont l'assujetti avait contesté le bien-fondé. N'ayant pas fait l'objet d'un recours administratif dans le délai légal, cette décision a acquis force de chose jugée.

C.
Par mémoire du 3 mai 2012, l'assujetti (ci-après: le requérant) requit l'AFC de réviser la décision sur réclamation du 14 septembre 2011, en se référant à la décision rendue par l'AFC le 7 juillet 2010 à l'encontre de l'un de ses concurrents, Y._____, et en se prévalant du principe de l'égalité de traitement.

D.
Dans son courrier du 18 septembre 2012, l'AFC impartit au requérant un délai non prolongeable de cinq jours pour établir – preuve à l'appui – le respect du délai de révision et formuler des conclusions pour le cas où elle rendrait une nouvelle décision, sous peine d'irrecevabilité.

Par courrier réponse du 24 septembre 2012, le requérant allégua avoir eu connaissance du traitement réservé à Y._____ suite à la procédure de mainlevée introduite par l'AFC devant le Tribunal de *** le 29 mars 2012, après avoir obtenu du susnommé une copie de la décision du 7 juillet 2010, ce dont ce dernier pouvait attester. Il conclut en outre à ce que la décision du 14 septembre 2011 soit révisée en ce sens qu'il n'est pas débiteur de l'AFC de la somme de Fr. 21'998.--, plus intérêt moratoire, concernant les périodes fiscales du 1er trimestre 2006 au 4e trimestre 2009.

E.
Par décision du 18 octobre 2012, l'AFC déclara la demande de révision irrecevable, motif pris que le respect du délai de révision n'avait pas été démontré.

F.
Par mémoire du 10 novembre 2012, le requérant (ci-après: le recourant) a formé recours contre la décision de l'AFC (ci-après: l'autorité inférieure) du 18 octobre 2012 auprès du Tribunal administratif fédéral, en concluant principalement à ce que ladite décision soit réformée en ce sens que la demande de révision est admise, à ce qu'il soit en conséquence dit qu'il n'est pas débiteur de la somme de Fr. 21'998.--, plus intérêt moratoire et, subsidiairement, à ce que la décision du 18 octobre 2012 soit annulée dans tous ses effets, la cause étant renvoyée pour nouvelle instruction et nouvelle décision.

Par réponse du 14 février 2013, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours.

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 LTAF, 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, à savoir notamment les décisions rendues par l'AFC. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'occurrence, le mémoire de recours du 10 novembre 2012 a été déposés en temps utile par le destinataire de la décision attaquée (cf. art. 48 al. 1 et 50 al. 1 PA). En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA, de sorte que le recours est recevable, sous réserve des considérations ci-dessous (consid. 1.2).

1.2 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 [TF] 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 [TAF] A-6969/2011 du 12 avril 2012 consid. 1.4, A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.2.1 et A-2232/2010 du 31 mars 2011 consid. 2.1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, n. marg. 2.1 ss; MARKUS MÜLLER, in : Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [édit.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurich 2008 [ci-après: cité: VwVG-Kommentar], ch. 5 ad art. 44).

Par ailleurs, 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 décision d'irrecevabilité 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 [TF] 2C_176/2012 du 18 octobre 2012 consid. 1.3, 2C_628/2010 du 28 juin 2011 consid. 2.2 non publié aux ATF 137 II 353 et 2C_239/2010 précité consid. 1.3; cf. également arrêts du TAF A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 1.4.1 *i.f.*, A-4674/2010 précité consid. 1.2.1 et A-4068/2010 du 22 octobre 2010 consid. 2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 2.213).

Dans le cas présent, attendu que la décision attaquée se limite à déclarer irrecevable la demande de révision, le recourant ne peut, devant le tribunal de céans, que remettre en cause le refus d'entrer en matière, mais non pas contester le fond. En l'occurrence, dans la mesure où le recourant s'est exprimé sur la problématique de la non entrée en matière de l'autorité inférieure et conclut subsidiairement à l'annulation de la décision du 18 octobre 2012, son recours est recevable. L'argumentation et les conclusions portant sur le fond de la demande de révision sont en revanche irrecevables.

2.

La révision, l'interprétation et la rectification des décisions sur réclamation rendues par l'AFC sont régies par les art. 66 à 69 PA (cf. art. 85 de la loi

fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]; concernant l'applicabilité de la LTVA, voir consid. 3.2.1 ci-après). Selon l'art. 66 PA, une partie peut demander à l'autorité de recours 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).

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 (art. 67 al. 1 PA), et doit notamment indiquer pour quel motif la demande est présentée, si le délai utile est observé et contenir les conclusions prises pour le cas où une nouvelle décision sur recours 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 : VwVG-Kommentar, ch. 10 s. ad art. 67).

Conformément à ce qui vaut en matière de recours administratif, le requérant en révision supporte le fardeau de la preuve du respect du délai de 90 jours (cf. ATF 92 I 253 consid. 3; arrêts du Tribunal fédéral 2C_404/2011 du 21 novembre 2011 consid. 2.3 et 5P.113/2005 du 13 septembre 2006 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7730/2009 du 17 juin 2010 consid. 2.2 et A-5077/2008 du 10 mai 2010 consid. 2.2; MÄCHLER, in : VwVG-Kommentar, ch. 10 ad art. 67).

3.

3.1 Selon la maxime inquisitoire applicable en procédure administrative, l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA) . Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA), ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b, 120 V 357 consid. 1a).

Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits ab ovo. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.2 et A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 3.2; cf. également MOSER/ BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 1.52; PASCAL MOLLARD in : Xavier Oberson/Pascal Hinny

[édit.], LT Commentaire droits de timbre, Zurich/Bâle/Genève 2006 [ci-après cité: Commentaire LT], ad art. 39a LT ch. 12 p. 1192 ss; ALFRED KÖZLE/ISABELLE HÄNNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 676; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 820; RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 2e éd., Bâle 2010, n. marg. 294a p. 285). S'il apparaît que celle-ci a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause (cf. art. 61 al. 1 PA; RHINOW [et al.], op. cit., n. marg. 1597 et 1679).

3.2

3.2.1 Aux termes des art. 113 al. 3 et 81 LTVA concernant l'application du nouveau droit de procédure aux affaires pendantes au 1er janvier 2010, l'art. 12 PA est désormais immédiatement applicable (concernant l'application des nouveaux articles LTVA relatifs au droit de procédure, voir l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4695/2010 précité consid. 1.3 et les références citées; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 1194 n. marg. 472 ss et p. 1234 n. marg. 662 ss). Concrètement, cela n'opère guère de changement (voir à cet égard l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4309/2008 et A-4313/2008 du 30 avril 2010 consid. 2.3), puisque déjà auparavant la procédure TVA était régie par le principe inquisitoire. Néanmoins, on peut dire que désormais, la loi consacre expressément la règle selon laquelle l'AFC doit établir les faits de façon complète et exacte en appliquant ledit principe spontanément.

3.2.2 En particulier, cela implique que l'AFC procède s'il y a lieu à l'administration de preuves par les moyens à sa disposition (cf. art. 12 ss PA). Cela signifie également que comme précédemment, elle peut renoncer à des mesures d'instruction et à des offres de preuves supplémentaires, en faisant appel à une appréciation anticipée des preuves (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4695/2010 précité consid. 1.3, A-4674/2010 précité consid. 1.4, A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 1.2.2 et A-3603/2009 du 16 mars 2011 consid. 1.2). Cependant, elle se doit de respecter la jurisprudence constante en la matière. En particulier, une telle appréciation anticipée ne doit pas être arbitraire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du Tribunal fédéral 2C_462/2011 du 9 ai 2012 consid. 3.2, 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1 et 1C_559/2011 du 7 mars 2012 consid. 2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A--4309/2008 et A-4313/2008 précité consid. 2.3). En

d'autres termes, l'AFC doit expliquer, dans sa décision, les raisons pour lesquelles elle procède de la sorte. Ainsi, s'agissant de la déclaration d'un réclamant, elle ne peut pas/plus l'écarter d'emblée, sans fournir aucune explication.

3.2.3 Enfin, l'autorité se doit d'établir un état de fait aussi complet et exact que possible et ce, également lorsque l'administré a manqué à son devoir de collaboration. Il sied donc de relever que si l'administré doit collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA; cf. consid. 3.3 ci-après) et/ou supporte le fardeau de la preuve (cf. consid. 3.4.2 ci-après), l'autorité n'est nullement dispensée de son devoir d'instruire la cause (cf. ATF 130 I 258 consid. 5, 103 Ib 192 consid. 1, 100 Ib 358 consid. 2 et 97 V 173 consid. 3; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 295; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, Zurich/Bâle/Genève 2008, n. marg. 156, 159 ss, 196 et 300; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. marg. 1.52). En outre, ainsi que nous l'allons voir (cf. consid. 3.4 ci-après, en particulier consid. 3.4.3), les règles sur le fardeau de la preuve ne trouvent application que dans les cas où, après la phase d'instruction, l'état de fait déterminant demeure incertain (ATF 112 Ib 65 consid. 3; cf. également GRISEL, op. cit. n. marg. 196). En définitive, le principe inquisitoire postule que l'autorité administrative instruise véritablement et d'office les faits.

3.3

3.3.1 S'agissant du devoir de collaborer à l'établissement des faits (devoir de collaborer sur le plan matériel), l'art. 13 PA est applicable. A cet égard, il sied de remarquer que d'une manière générale, l'administré ne doit agir de manière spontanée que si la loi le prévoit (cf. notamment art. 52 al. 1 i.f. PA, art. 46 et 47 al. 1 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 [aLTVA; RO 2000 1300 et les modifications ultérieures] et art. 66 ss et 86 al. 1 LTVA; cf. également art. 21 et 24 s. de la loi sur les douanes du 18 ars 2005 [LD, RS 631.0]). Si tel n'est pas le cas, l'autorité inférieure se doit de procéder, en principe, à une sommation (cf. CHRISTOPH AUER, in : VwVG-Kommentar, ch. 26 ad art. 13). Ainsi, elle ne saurait exiger que l'administré lui fournisse de lui-même les renseignements et preuves adéquats, mais doit au contraire indiquer les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend (art. 12 PA). C'est en effet l'autorité qui a la charge d'instruire la cause et, partant, de définir les moyens de preuve nécessaires à l'établissement des faits (cf. consid. 3.2 ci-avant). Il lui appartient en conséquence de juger s'il y a lieu de requérir la collaboration de l'administré, ainsi que du moment et de la forme de celle-ci. Lorsque tel est le cas, l'autorité im-

partit en principe un délai à l'intéressé pour qu'il s'exécute et l'avertit des conséquences d'un défaut de collaboration (cf. art. 23 PA; ATF 130 I 258 consid. 5, 116 V 23 consid. 3c et 3d et 102 Ib 97 consid. 3; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 293 ss; GRISEL, op. cit., n. marg. 252 ss, 376, 614 s. et 665; BENOIT BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 182). Par ailleurs, le devoir de l'administré de collaborer à l'établissement des faits ne concerne pas seulement ceux pour lesquels il a le fardeau de la preuve, mais également ceux pour lesquels l'autorité supporte cette charge (cf. notamment arrêt du Tribunal fédéral 2A.242/2005 du 17 mars 2006 consid. 4).

3.3.2 De plus, contrairement au devoir de collaborer à l'établissement des faits, les exigences – formelles – liées au dépôt, à la forme et au contenu d'un acte juridique doivent en principe être accomplies dans un délai déterminé, fixé par la loi (cf. p. ex. art. 52 al. 1 PA s'agissant du recours administratif et art. 67 al. 3 PA s'agissant de la demande de révision; cf. GRISEL, op. cit., n. marg. 255). A cet égard, la collaboration de la partie ne dépend donc pas de l'appréciation de l'autorité. Le cas échéant, cette dernière peut toutefois, dans certains cas, impartir un court délai à l'administré pour remédier à son défaut de collaboration. C'est ce que prévoit notamment l'art. 52 al. 2 PA en matière de recours administratif, également applicable à la demande de révision en vertu du renvoi de l'art. 67 al. 3 PA. Si le recourant, respectivement le requérant en révision, n'utilise pas ce délai pour se conformer aux exigences de forme posées par la loi (nécessité de formuler des conclusions et de présenter une motivation), l'autorité déclarera le recours, respectivement la demande en révision irrecevable. Si le défaut de collaboration porte en revanche sur l'obligation – matérielle – de produire les moyens de preuve en sa possession, l'autorité statuera en l'état du dossier (art. 52 al. 3 PA; cf. GRISEL, op. cit., n. marg. 166, 616, 779 s. et 789 ss).

3.4

3.4.1 Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, elle renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve supplémentaires, en faisant appel à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration (renseignements ou témoignages de tiers par exemple) serait de toute façon impropre à entamer la conviction qu'elle s'est forgée sur la base de pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts

du Tribunal administratif fédéral A-606/2012 précité consid. 1.5.3, A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3 et A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 2.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 3.144; GRISEL, op. cit., n. marg. 170).

3.4.2 En revanche, 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 dispositions spéciales 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, le défaut de preuve d'un fait va au détriment de la partie qui entendait en tirer un droit (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-606/2012 précité consid. 1.5.3, A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3 et A-7046/2010 du 1er avril 2011 consid. 2.4.2; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.; RHINOW [et al.], op. cit., n. marg. 996 ss; THIERRY TANQUEREL; Manuel de droit administratif, Genève/Zurich/Bâle 2010, n. marg. 1563; BOVAY, op. cit., p. 182). De plus, en droit fiscal, lorsque des documents écrits, tels des factures, s'avèrent nécessaires, la seule allégation ne suffit pas (cf. les arrêts du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et les références citées et 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.3 et 4.5 ; voir également l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3).

3.4.3 Au vu de ce qui précède, il convient de relever que le principe inquisitoire et le devoir de collaborer n'ont – en principe – aucun effet sur la répartition du fardeau de la preuve, car ils interviennent à un stade antérieur (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 1.3.3 et les références citées; GRISEL, op. cit., n. marg. 174 ss, 177 ss et 296). Cependant, il existe en pratique une certaine connexité entre ces différentes notions.

Ainsi, dans la mesure où pour établir l'état de fait, l'autorité fiscale est dépendante de la collaboration de l'administré, le refus, par celui-ci, de fournir des renseignements ou des moyens de preuve requis peut conduire à un "état de nécessité en matière de preuve" (*Beweisnot*), c'est-à-dire à une impossibilité, pour l'autorité, d'établir les faits pertinents. Dans une telle hypothèse, la violation du devoir de collaborer peut être prise en compte au stade de la libre appréciation des preuves (cf. art. 19 PA et renvoi à l'art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273]) ou conduire à un allégement de la preuve à charge de l'autorité – voire à un renversement du fardeau de la

preuve – ainsi qu'à une diminution de son obligation d'établir l'état de fait pertinent (cf. ATF 132 III 715 consid. 3.1 et 130 III 321 consid. 3.2; arrêts du Tribunal fédéral 4A.186/2009 du 3 mars 2010 consid. 6.1.1 et 4A.193/2008 du 8 juillet 2008 consid. 2.1.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5927/2007 du 3 septembre 2010 consid. 3.3, A-4417/2007 du 10 mars 2010 consid. 3.2 et A-1597/2006 et 1598/2006 du 17 août 2009 consid. 4.1 et 4.2; cf. également GRISEL, op. cit. n. marg. 149, 168, 185 ss et 801). L'autorité peut ainsi être admise à se satisfaire d'une preuve par indices ou sous la forme d'une vraisemblance prépondérante et statuer en se fondant sur une présomption ou sur une conviction réduite (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_569/2012 du 6 décembre 2012 consid. 4 et 2C_623/2007 du 15 août 2008 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-629/2010 du 29 avril 2011 consid. 3.3 s.; GRISEL, op. cit., n. marg. 199 et référence citée).

En outre, l'administré qui refuse de fournir des renseignement ou des moyens de preuve ne saurait à cet égard reprocher à l'autorité d'avoir constaté les faits de manière inexacte ou incomplète (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.53/2003 du 13 août 2003, reproduit in : Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF], consid. 2.3; GRISEL, op. cit. n. marg. 165), ni se prévaloir des règles sur le fardeau de la preuve (cf. MOLLARD, in : Commentaire LT, ad art. 39a ch. 13 p. 1194; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1557/2006 du 3 décembre 2009 consid. 1.6). La violation du devoir de collaborer ne doit en effet pas conduire à l'obtention d'un avantage (cf. ATF 103 Ib 192 consid. 1 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2682/2007 du 7 octobre 2010 consid. 2.4.1, A-5078/2008 du 26 mai 2010 consid. 2.2 et A-4216/2007 et A-4230/2007 du 24 juillet 2009 consid. 3.2.2.4.3; GRISEL, op. cit., n. marg. 800; cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2293/2008 du 18 mai 2008 consid. 2.1.1).

D'autre part, dès lors que la collaboration de l'administré n'est pas raisonnablement exigible, soit notamment lorsqu'il lui est impossible de fournir les renseignements requis, celui-ci ne doit subir aucun désavantage d'un manquement à son devoir, tel n'étant toutefois pas le cas lorsqu'incombe audit administré un devoir d'auto-déclaration. De même, le degré de preuve requis se limitera à la vraisemblance prépondérante s'agissant de faits pour lesquels l'administré ne peut apporter de preuve absolue (cf. GRISEL, op. cit. n. marg. 195, 200 et 348 ss). Attendu enfin que l'application des règles sur le fardeau de la preuve n'intervient qu'après que l'autorité a procédé à une véritable instruction et mis tous les moyens en œuvre pour éclaircir la situation, l'administré ne saurait supporter le far-

deau de la preuve dans les cas où l'autorité n'a pas satisfait à son devoir d'instruction (cf. infra; cf. également GRISEL, op. cit. n. marg. 159 ss et 196).

4.

4.1 En l'espèce, la demande de révision a été déclarée irrecevable par l'autorité inférieure, qui a retenu que le recourant n'avait pas démontré le respect du délai de révision. Elle constate à ce propos que l'assujetti se limite à affirmer avoir obtenu une copie du courrier du 7 juillet 2010 concernant Y._____ suite à la requête de mainlevée de l'AFC du 29 mars 2012, mais que bien qu'il ait affirmé que celui-ci pouvait attester ses dires, il n'a néanmoins produit aucune attestation dûment signée de la part de Y._____ et n'indique par ailleurs nullement le moment où il a eu connaissance du contenu du courrier en question. Selon l'AFC, le recourant a selon toute vraisemblance eu connaissance du traitement réservé à Y._____ par le biais de la fiduciaire A._____ avant le dépôt de la requête de mainlevée, aucune autre circonstance ne permettant d'expliquer qu'il ait à cette occasion songé à requérir une copie du courrier en cause. Elle relève à ce sujet que dans le cadre de ladite procédure, le recourant a contesté le bien-fondé de la décision sur réclamation du 14 septembre 2011 et qu'il est dès lors fort possible qu'il ait à cet effet fait référence au traitement réservé à Y._____ et que l'autorité lui ait alors suggéré de déposer une demande de révision.

Le recourant se plaint pour sa part d'une interprétation arbitraire des faits par l'autorité inférieure. Il soutient avoir appris qu'il lui appartenait de former une demande de révision au cours de l'audience du 26 avril 2012 consécutive à la requête de mainlevée définitive de l'AFC, à la suite de laquelle il aurait pris contact avec Y._____, lequel lui aurait alors fait part du contenu du courrier du 7 juillet 2010, dont il lui aurait en outre remis une copie.

4.2 Il apparaît ainsi que si l'autorité inférieure a déclaré le recours irrecevable, sa conviction concernant le respect, ou non, du délai de révision n'était cependant pas acquise, comme l'indique l'emploi de locutions telles que "il est fort possible" et "selon toute vraisemblance", ou encore "il semble que". Cela ressort en outre également du fait qu'elle a prononcé l'irrecevabilité en application des règles sur le fardeau de la preuve (cf. consid. 3.4 ci-avant). A cet égard, il sied par ailleurs de relever que si l'hypothèse émise par l'autorité inférieure n'apparaît en soi pas invraisemblable, elle ne repose cependant sur aucun fait vérifié et ne permet nullement d'exclure absolument que le recourant, comme il l'indique, ait

pris connaissance du motif de révision suite au dépôt de la demande de mainlevée du 29 mars 2012.

S'il est en outre exact, comme l'a retenu l'autorité inférieure, que le recourant assume le fardeau de la preuve du respect du délai de révision (cf. consid. 2 ci-avant) et, partant, du jour auquel il a pris connaissance du traitement réservé à Y._____ selon courrier de l'AFC du 7 juillet 2010, il s'agit de rappeler que l'application des règles régissant ledit fardeau intervient ultérieurement à la phase d'instruction, soit après que l'autorité ait procédé aux investigations requises (cf. consid. 3.4 ci-avant). Partant, il convient de vérifier si l'autorité inférieure a correctement rempli son devoir d'instruction avant de faire supporter au recourant l'absence de preuve du respect du délai en cause.

4.3 A ce sujet, l'autorité inférieure rappelle que par courrier du 18 septembre 2012, elle a imparti au recourant un délai de cinq jours pour démontrer – preuve à l'appui – que la demande avait bien été présentée dans un délai de 90 jours à compter de la découverte du motif de révision, mais que celui-ci s'est limité à déclarer avoir obtenu une copie du courrier susmentionné suite à la procédure de mainlevée et que Y._____ pouvait en attester, sans toutefois joindre d'attestation dûment signée de la part de ce dernier. Ainsi, s'il est exact, comme le soutient l'autorité inférieure, que la seule allégation ne suffit en principe pas (cf. consid. 3.4 ci-avant), il apparaît cependant qu'en l'occurrence, le recourant a non seulement indiqué en quoi le délai de recours était respecté, mais a en outre offert un moyen de preuve à cet égard, à savoir les renseignements/le témoignage d'un tiers. Un tel moyen n'était au demeurant pas en sa possession, au sens de l'art. 52 al. 1 PA, de sorte qu'il n'avait pas à être produit spontanément par le recourant.

C'est en outre précisément le lieu de rappeler que conformément à son devoir d'instruction, l'autorité en charge du dossier se doit notamment d'indiquer à l'administré sous quelle forme elle attend que celui-ci apporte sa collaboration et, partant, la forme sous laquelle les moyens de preuve offerts doivent être produits (cf. consid. 3.3.1 ci-avant). Au surplus, la violation par l'administré de son devoir de collaboration, de même que le fait qu'il supporte le fardeau de la preuve, ne délient en rien l'autorité de son devoir d'instruire (cf. consid. 3.2.3 ci-avant). Celui-ci l'oblige en particulier à déterminer également les faits qui sont favorables aux intérêts de l'administré, pour autant que possible. Si ce dernier n'apporte pas la preuve requise et que l'autorité a la possibilité d'éclaircir à cet égard la situation, elle doit donc le faire. Or, il apparaît qu'en l'occurrence, l'autorité inférieu-

re n'a ni sommé le recourant de produire une déclaration écrite du tiers cité, ni requis des explications écrites de celui-ci, ni procédé à une audition, ni encore expliqué – à tout le moins de façon claire – pourquoi il s'agirait d'y renoncer de manière anticipée. Pour cette raison déjà, il y a lieu de retenir qu'elle n'a pas satisfait à son obligation d'instruire d'office et de rechercher activement les faits pertinents en vue d'établir, dans la mesure du possible, le vérité matérielle.

Par ailleurs, l'autorité inférieure relève que le recourant a selon toute vraisemblance eu connaissance du traitement réservé à Y._____ par le biais de la fiduciaire A._____ et que c'est probablement après en avoir fait part à l'autorité de poursuite de l'office de *** que cette autorité lui aurait suggéré de former une demande de révision. Or, l'autorité inférieure n'a sur ces points procédé à aucune investigation; en particulier, elle n'a pas requis d'explications de la part de la fiduciaire et de l'autorité en question, ni expliqué pourquoi il y aurait lieu d'y renoncer de façon anticipée. Ce faisant également, elle a violé son devoir d'instruction.

Ainsi, il apparaît que l'autorité inférieure a d'entrée de cause écarté les allégations et les offres de preuve du recourant, sans procéder aux investigations que l'on pouvait attendre d'elle. Ce faisant, elle a procédé à une appréciation arbitraire des preuves et à une constatation inexacte et/ou incomplète des faits pertinents. Partant, elle ne saurait, en l'état, faire supporter le fardeau de l'absence de preuve au recourant (cf. consid. 3.4 ci-avant).

5.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre le recours au sens des considérants et à renvoyer la cause à l'autorité inférieure afin qu'elle procède à des investigations supplémentaires et/ou expose pourquoi il s'agit d'y renoncer (cf. consid. 3.1 ci-avant). Vu l'issue de la cause, les frais de procédure sont laissés à la charge de l'état (art. 63 al. 1 et 2 PA). L'avance de frais de procédure versé par le recourant, d'un montant de Fr. 3'000.--, lui sera restituée 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. Le recourant, qui est représenté par un mandataire professionnel, a en outre droit à une indemnité pour les frais encourus devant le Tribunal de céans (cf. art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]; cf. également art. 84 al. 1 2e phrase LTVA; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 4.87), laquelle, compte tenu du

degré de complexité de la présente cause, du travail effectivement nécessaire et du tarif horaire retenu (cf. art. 10 et 14 FITAF), est arrêtée à Fr. 2'000.-- (TVA comprise).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours du 10 novembre 2012 est admis, pour autant que recevable.

2.
La décision du 18 octobre 2012 est annulée et la cause renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision au sens des considérants.

3.
Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de Fr. 3'000.-- est restituée au recourant dès l'entrée en force de la présente décision.

4.
Un montant de Fr. 2'000.-- est alloué au recourant à titre de dépens, à charge de l'autorité inférieure.

5.
Le présent arrêt est adressé :

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

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

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]). 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 :