



Cour I
A-1501/2023

Arrêt du 19 juin 2024

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Pierre-Emmanuel Ruedin, Keita Mutombo, juges,
Valérie Humbert, greffière.

Parties

A. _____ Sàrl,
représentée par Me Yves Auberson,
Route de la Glâne 107, Case postale 137,
1752 Villars-sur-Glâne,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

TVA ; demande de réexamen.

Faits :**A.**

A._____ Sàrl (ci-après : l'assujettie) est une société à responsabilité limitée inscrite au registre du commerce du canton de Fribourg depuis le (...) 2009 avec pour but l'exploitation d'établissements publics notamment le A._____ à Z._____. De la création à 2013, étaient associés gérants avec signature collective à deux, B._____ et son frère C._____, puis chacun avec signature individuelle de novembre 2013 à mai 2020, date à laquelle B._____ est devenue l'unique associée. La société est immatriculée au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) depuis le 1^{er} juin 2009 et décompte selon la méthode effective.

B.

B.a A la faveur d'un contrôle opéré auprès de l'assujettie en février et mai 2015 pour les années 2009 à 2013, l'AFC a relevé de nombreuses irrégularités dans la tenue de la comptabilité et constaté que sur une activité constante ayant trait à l'exploitation de deux bars, la marge brute ressortant de la comptabilité avait fortement fluctué durant les années sous contrôle. Considérant la comptabilité non probante, l'AFC a procédé à son redressement et à des corrections en lien avec des différences de concordance entre le chiffre d'affaires comptabilisé et celui déclaré, avec l'impôt préalable déduit à tort et avec des parts privées aux frais de voiture. Le résultat du contrôle a été envoyé à l'assujettie le 12 mai 2015. Par notification d'estimation [NE] n° 2X8'XX2 du 6 juillet 2015 couplée à une décision formelle, l'AFC a fixé le montant de la créance fiscale pour 2009 à 23'571 francs et la correction de l'impôt en sa faveur à 9'690 francs, plus intérêt moratoire. Par NE n°2XX'XX7 du même jour, également couplée à une décision formelle, elle a fixé les montants de la créance fiscale pour les années 2010 à 2013 à respectivement 51'046 francs, 39'448 francs, 59'143 francs et 52'790 francs et la correction de l'impôt en sa faveur pour cette période à 58'447 francs, plus intérêt moratoire.

B.b Par réclamation du 6 août 2015, l'assujettie, par le truchement de son avocat, s'est opposée aux deux décisions précitées, relevant en préambule qu'elles avaient été prononcées en violation du droit dès lors qu'elles étaient couplées à des notifications d'estimation. En substance, elle a relevé que l'inspecteur en charge du contrôle avait commis des erreurs à son désavantage et que la quantité de bières vendues n'était pas correcte ce qui avait un impact sur la marge retenue. Elle demandait à être autorisée à apporter de nouveaux éléments notamment sous la forme de comptes

corrigés et établis par sa nouvelle fiduciaire, l'ancienne ayant commis des erreurs, ce qu'elle fit le 8 octobre 2015 avec la production de comptes corrigés pour l'année 2012 et en sollicitant un entretien pour donner de plus amples explications et trouver un accord pour les années 2009 à 2011.

Le 2 février 2016, l'assujettie a encore remis des pièces et explications supplémentaires à l'AFC.

B.c Par pli du 15 mars 2016, l'AFC a pris position sur les explications et documents produits par l'assujettie et notamment, s'agissant de l'estimation du chiffre d'affaires non comptabilisé et non déclaré, proposé de changer de méthode de calcul pour autant que la cause soit rayée du rôle après correction, ce qui conduirait à une différence de chiffre d'affaires de 126'328 francs en faveur de la société.

B.d Dans sa réponse du 4 avril 2016, l'assujettie a regretté que l'AFC s'obstine à maintenir une taxation par estimation erronée dès lors que les inexactitudes relevées n'étaient pas imputables à des recettes non comptabilisées mais à des erreurs de son ancienne fiduciaire. Elle s'est néanmoins résolue à accepter la proposition et à s'engager à ne pas poursuivre la procédure, les coûts de rétablissement de sa comptabilité correspondant à l'économie d'impôt qu'elle aurait pu obtenir, tout en demandant un plan de paiement.

B.e Le 19 mai 2016, l'AFC a établi un avis de crédit n° 2XX'XX2 d'un montant de 3'504 francs et un autre portant le n° 2XX'XX5 d'une valeur de 8'505 francs qui ont été portés en déduction des notifications d'estimation du 6 juillet 2015. Par décision de classement datée du lendemain (qui ne mentionne que la période fiscale 2010 à 2013 et la NE 2XX'XX7, mais qui cite cependant les deux avis de crédit établis), l'AFC a rayé du rôle sans frais la réclamation du 6 août 2015 formée contre les deux décisions rendues le 6 juillet 2015.

C.

C.a Par demande du 24 janvier 2019 – complétée à la demande de l'AFC le 29 novembre 2021 –, l'assujettie, agissant par son avocat, a requis la révision des décisions de l'AFC du 6 juillet 2015 portant sur les notifications d'estimation n° 2XX'XX7 et 2X8'XX2, au motif que ces décisions auraient été influencées par un délit de calomnie. A l'appui, elle a expliqué avoir eu accès le 31 octobre 2018 au dossier pénal ouvert auprès du Ministère Public du canton de Vaud en raison de prétendus chiffres d'affaires non déclarés. Dans ce contexte, elle a pris connaissance de la dénonciation que

D._____, l'ancien ami de son associée B._____, avait déposée le 10 mai 2013 auprès de la police du commerce du canton de Vaud, qu'elle qualifie de mensongère et motivée par un esprit de vengeance en raison de leur rupture début 2013. Elle a prétendu en substance que les calomnies de D._____ correspondaient pour l'essentiel aux reproches élevés par l'AFC dans sa procédure de contrôle en 2015. L'assujettie estimait n'avoir pas pu se défendre correctement dès lors qu'elle n'avait pas été informée de cette dénonciation qui avait manifestement guidé l'AFC. Elle a sollicité la consultation du dossier ayant conduit aux décisions dont la révision était requise et se réservait le droit de produire celui de la procédure qu'elle disait avoir menée avec succès contre le fisc vaudois qui avait voulu revoir sa taxation suite aux décisions de 2015 de l'AFC.

C.b Le 3 juillet 2019, l'assujettie a produit le dossier de la procédure avec le fisc vaudois. S'étonnant que le dossier remis par l'AFC le 8 mai précédent ne contienne aucune trace de la dénonciation précitée, elle a posé deux questions à l'AFC, dont l'une consistait à savoir par quel biais, par qui et à quelle date la dénonciation lui était parvenue.

C.c Après avoir répondu dans un premier temps ne pas être en possession de cette dénonciation, l'AFC a admis le 8 février 2021 que le support électronique la contenant avait été versé dans le dossier du service pénal – dossier déjà consulté par l'assujettie – et que ce support avait été remis à l'inspecteur ayant opéré le contrôle en 2015 par la police du canton de Vaud à une date difficile à déterminer.

C.d Donnant suite à la requête de l'assujettie du 3 mai 2021, fondée sur la loi sur la protection des données, de consulter l'intégralité des données personnelles la concernant et concernant son associée, l'AFC a fait droit le 18 suivant à sa demande en précisant que des données avaient été occultées et que le courriel qu'elle a adressé le 1^{er} septembre 2014 à la Police du commerce du canton de Vaud au sujet de la dénonciation litigieuse n'avait pas été conservé.

C.e Après plusieurs échanges avec l'assujettie portant sur les données occultées, l'AFC, par décision incidente du 11 octobre 2021, en a refusé l'accès, au motif, en substance, qu'il s'agissait de notes internes.

C.f Par décision du 21 février 2022, l'AFC (ci-après : l'autorité inférieure) a rejeté la demande de révision de l'assujettie du 24 janvier 2019, rejet confirmé par décision sur réclamation du 15 février 2023. En substance, elle estimait que le délit de dénonciation calomnieuse n'était pas réalisé et que

quand bien même il le serait, il n'aurait pas influencé de manière déterminante la décision dont la révision est demandée.

D.

D.a Par acte du 16 mars 2023, l'assujettie (ci-après : la recourante), dûment représentée, interjette recours à l'encontre de cette décision par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) concluant, sous suite de dépens à hauteur de 8'000 francs, à son annulation, à la modification des décisions du 6 juillet 2015 dans le sens où la correction en faveur de l'AFC est limitée à 1'092 francs pour l'année 2009 et à 17'846 francs pour la période 2010-2013, avec restitution des sommes déjà versées avec un intérêt de 5% l'an.

A l'appui de ses conclusions, la recourante reproche en substance à l'autorité inférieure d'avoir eu une opinion préconçue – orientée par la dénonciation – au moment du contrôle en 2015 et d'avoir de ce fait rejeté d'emblée toute explication et tout moyen de preuve supplémentaires qui étaient offerts pour démontrer qu'aucun chiffre d'affaires n'avait été soustrait. Elle s'appuie notamment sur le fait que tant le fisc vaudois que le fisc fribourgeois auraient renoncé, ensuite de ses explications sur ses recettes, à poursuivre la procédure de correction de la taxation pour les années 2010 à 2012 ouverte après avoir eu connaissance des rapports TVA. En résumé, elle soutient que la volonté manifeste de l'autorité inférieure d'occulter toute référence à la dénonciation dans le dossier révèle l'influence de celle-ci sur les décisions de 2015.

Elle se plaint également d'une violation de son droit d'être entendue en raison du refus d'accès à certaines pièces du dossier qualifiées d'internes par l'autorité inférieure, pièces dont elle requiert la production par-devant le TAF. Elle prétend que cela lui est nécessaire pour démontrer l'influence de la dénonciation sur les décisions dans la révision est demandée.

D.b Par réponse du 6 juin 2023, l'autorité inférieure produit le dossier de la cause et, concluant au rejet du recours, renvoie pour le surplus à sa décision litigieuse.

D.c Par ordonnance du 24 janvier 2024, le Tribunal invite la recourante et l'autorité inférieure à produire certaines pièces, ce qui fut fait le 8 février suivant, respectivement le 21.

Pour autant que de besoin, les autres faits et les arguments des parties seront repris dans les considérants ci-après.

Droit :**1.**

1.1 En vertu de l'art. 31 LTAF et sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de cette loi, le TAF connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le TAF conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

1.2 Pour le surplus, déposé en temps utile (art. 50 al. 1 PA) et en la forme requise (art. 52 PA), par la destinataire de la décision litigieuse laquelle a participé à la procédure devant l'autorité inférieure et possède un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 PA), le recours est recevable et il peut donc être entré en matière sur ses mérites sous réserve du considérant 5.1.

2.

2.1 La recourante 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).

2.2 Le Tribunal constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués à l'appui du recours (cf. art. 62 al. 4 PA), ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3 éd., 2011, p. 300 s.).

2.3 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 (cf. art. 12 PA, applicable en matière de TVA en vertu de l'art. 81 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA) et motiver leur recours (cf. 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 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 et réf. citées ; parmi d'autres : arrêt du TAF A-5784/2020 du 31 janvier 2022 consid. 2.3).

3.

En premier lieu, la recourante soutient que l'autorité inférieure a violé son droit d'être entendue en lui refusant l'accès à certains documents qu'elle a

occultés au motif qu'il s'agit de pièces internes concernant des processus internes à l'AFC. En raison du caractère formel du droit d'être entendu – dont la violation entraîne l'admission du recours et l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond – il convient d'examiner ce grief en premier lieu (cf. parmi d'autres : ATF 149 I 91 consid. 3.2).

3.1 Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour la personne intéressée d'avoir accès au dossier et celui d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves. Le droit de consulter le dossier – consacré en procédure administrative fédérale aux art. 26 à 28 PA – s'étend à toutes les pièces figurant au dossier et garantit que les parties puissent prendre connaissance préalablement des éléments dont dispose l'autorité et jouir ainsi d'une réelle possibilité de faire valoir leurs arguments avant qu'une décision ne soit prise touchant leur situation juridique. Il comprend aussi le droit de s'exprimer à propos de toute pièce décisive dans la mesure où les parties l'estiment nécessaire (cf. parmi d'autres : ATF 145 I 73 consid. 7.2.2.1, 144 I 11 consid. 5.2). Le droit de consulter le dossier n'est pas inconditionnel ; il peut être restreint ou supprimé dans la mesure où l'intérêt public, ou l'intérêt de tiers, exigent que tout ou partie des documents soient tenus secrets (cf. art. 27 PA). Les restrictions au droit de consulter le dossier doivent cependant respecter le principe de la proportionnalité (cf. parmi d'autres : ATAF 2019 VII/6 consid. 4.2). Par ailleurs, l'art. 29 al. 2 Cst. ne confère pas le droit de prendre connaissance de documents purement internes qui sont destinés à la formation de l'opinion et qui n'ont pas le caractère de preuves (ATF 132 II 485 consid. 3.4 ; arrêt du TF 1C_235/2023 du 11 mars 2024 consid. 3.3.1 et les réf. citées), en particulier les notes de service dans lesquelles l'administration consigne ses réflexions sur l'affaire en cause, en général afin de préparer les interventions et décisions nécessaires, ou l'avis personnel donné par un fonctionnaire à un autre (cf. parmi d'autres : arrêts du TF 2C_609/2015 du 5 novembre 2015 consid. 4.1, 8C_251/2011 du 19 décembre 2011 consid. 9.1). Cette restriction du droit de consulter le dossier vise à empêcher que la formation interne de l'opinion de l'administration sur les pièces déterminantes et sur les décisions à rendre ne soit entièrement portée à la connaissance du public (cf. parmi d'autres : ATF 129 IV 141 consid. 3.3.1). Il n'est en effet pas nécessaire à la défense des droits des administrés que ceux-ci aient accès à toutes les étapes de la réflexion interne de l'administration avant que celle-ci n'ait pris une décision ou manifesté à l'extérieur le résultat de cette réflexion. Encore faut-il ne pas qualifier de notes internes des pièces ou le résultat de preuves déterminantes

pour la prise d'une décision (cf. arrêt du TF 9C_413/2023 du 25 janvier 2024 consid. 4.2).

En outre, l'art. 28 PA prescrit qu'une pièce dont la consultation a été refusée à la partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné l'occasion de s'exprimer et de fournir des contre-preuves.

3.2 En l'espèce, le Tribunal a requis de l'autorité inférieure la version non occultée des pièces dont l'accès avait été refusé à la recourante. Un examen attentif de ces documents confirme qu'il s'agit bien de notes internes exclues de la consultation du dossier au sens de la jurisprudence précitée. L'art. 28 PA ne trouve pas application dès lors que l'on n'est pas en présence de pièces utilisées au détriment de la recourante. En effet, la partie des éléments qu'elles contiennent, qui a servi de fondement pour le prononcé des décisions litigieuses, est reprise dans d'autres documents du dossier que la recourante a pu consulter. Ainsi, 11 pages des 16 figurant sous le bordereau de pièces du 21 février 2024 sous chiffre 2 correspondent à des pièces accessibles du dossier. Le reste constitue des étapes de la procédure interne et des réflexions de l'inspecteur à l'adresse de ses collègues chargés de la taxation. On n'y trouve aucune note évoquant la dénonciation de D._____.

L'absence d'une telle référence peut étonner dès lors que le témoignage de D._____ figure sous forme de clef USB dans le dossier produit devant le Tribunal (pce 35 de l'autorité inférieure [citée ci-après : pce AI]) et que la recourante a produit de son côté un courriel daté du 1^{er} septembre 2014 émanant d'un employé de la division principale de la TVA faisant allusion à cette dénonciation sans en citer son auteur (annexe 4 de la pce 28 AI). Dans un premier temps, l'autorité inférieure a répondu ne pas être en possession de cette dénonciation (pce 10 AI), avant d'admettre que le support électronique le renfermant se trouvait en main de son service pénal, dont le dossier a pu être consulté par la recourante (pce 14 AI). L'autorité inférieure n'a conservé aucune note au dossier attestant de la transmission de ce support électronique par la police du commerce du canton de Vaud (pce 14 AI), quand bien même elle ne conteste pas l'avoir reçu de cette autorité.

Certes, si cette manière de constituer et de tenir un dossier, laquelle est soumise à des exigences de *complétude* et d'*exactitude* dès lors qu'elle constitue le pendant du droit des parties à consulter le dossier (cf. parmi d'autres : ATF 142 I 86 consid. 2.2, 138 V 218 consid. 8.1.2 ; arrêt du TF 8C_322/2010 du 9 août 2010 consid. 3) interroge, force est de

constater que l'exclusion d'accès aux documents internes à l'autorité inférieure est admissible en l'espèce et ne viole pas le droit d'être entendue de la recourante.

4.

4.1

4.1.1 Dans un premier temps, il s'agit de préciser la terminologie relative à la modification des décisions administratives. En effet, la notion de révision au sens de l'art. 66 PA doit être distinguée de celle de réexamen ou de reconsidération. La révision au sens propre concerne une décision matérielle prononcée *sur recours* et son examen incombe à l'*autorité de recours* qui a rendu la décision (cf. le libellé de l'art. 66 PA : *L'autorité de recours procède [...]*). En revanche, une demande adressée à une autorité administrative – et non à une autorité de recours – en vue de la reconsidération d'une décision qu'elle a prononcée et qui est entrée en force (soit qu'elle n'ait pas fait l'objet d'un recours soit qu'un recours contre celle-ci ait été déclaré irrecevable) est qualifiée de réexamen (ou de reconsidération ; cf. parmi d'autres : ATAF 2019 I/8 consid. 4.2 et les réf. citées). Cette requête de réexamen – non 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, et des art. 8 et 29 al. 2 Cst. (cf. ATF 136 II 177 consid. 2.1, 113 Ia 146 consid. 3a ; ATAF 2010/5 consid. 2.1.1 ; KARIN SCHERRER REBER, in : Waldmann/Krauskopf [édit.], Praxiskommentar VwVG, 3^e éd. 2023, art. 66 n° 13 ; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^e éd. 2018, n°1421 p. 491 ; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3^e éd. 2013, n° 735 p. 258). Si une telle requête peut être présentée en tout temps et n'est en particulier pas soumise aux délais applicables aux demandes de révision proprement dites (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. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.1 et les réf. citées).

4.1.2 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 (reconsidération qualifiée) 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 première décision (demande d'adaptation ; cf. ATF 146 I 185 consid. 4.1 ; ATAF 2010/27 consid. 2.1). En présence de l'un de ces motifs, l'autorité

doit entrer en matière et cela fait, dans une deuxième étape, elle examinera si le motif retenu conduit effectivement à une modification de la décision à reconsidérer (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.2 et la réf. citées) ; l'art. 68 PA prévoit en effet que si la demande est recevable et fondée, l'autorité annule sa décision sur recours et statue à nouveau. Un auteur en tire une procédure en trois temps : premièrement, vérifier si les conditions formelles d'entrée en matière sont réunies ; deuxièmement si les conditions matérielles de la révision le sont aussi (soit si le motif invoqué est réalisé ; *iudicium rescidens*) et troisièmement – si les deux premières conditions sont satisfaites – l'autorité doit se prononcer sur rescisoire (*iudicium rescissorium*) une nouvelle décision (cf. notamment : AUGUST MÄCHLER, in : Auer/Müller/Schindler [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2^e éd. 2019, art. 68 n°1).

En l'absence d'un des motifs figurant à l'art. 66 PA, l'autorité administrative n'est pas tenue de réexaminer sa décision, mais est libre de le faire (ATAF 2010/5 consid. 2.1.1). Si l'autorité n'entre pas en matière, elle prononce une décision au sens de l'art. 5 PA contre laquelle le requérant peut seulement recourir en alléguant que ladite autorité a nié à tort l'existence des conditions requises pour l'obliger à statuer au fond et le Tribunal administratif fédéral ne peut qu'inviter cette dernière à examiner la demande au fond, s'il admet le recours. Les conclusions du recourant (soit l'objet du litige) sont en effet limitées par les questions tranchées dans le dispositif de la décision querellée (soit l'objet de la contestation ; cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3). Celles qui en sortent, en particulier les questions portant sur le fond de l'affaire, ne sont pas recevables (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.4.3 et les réf. citées). Une exception paraît justifiée lorsque – sans s'en tenir strictement aux conditions de recevabilité –, l'autorité inférieure a clairement indiqué que, dans l'hypothèse où elle serait entrée en matière, la demande aurait dû être rejetée (ATAF 2010/27 consid. 2.1.3).

Lorsque l'autorité entre en matière et, après réexamen, rend une nouvelle décision au fond, ce nouveau prononcé peut faire l'objet d'un recours pour des motifs de fond, au même titre que la décision initiale. Dans cette hypothèse, le litige a pour objet la décision sur réexamen et non pas la décision initiale (cf. ATAF 2010/27 consid. 2.1.4.).

4.1.3 Une 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 146 I 185 consid. 4.1, 138 I 61 consid. 4.5, 136 II 177 consid. 2.1 s. et réf. citées). Elle ne saurait non plus viser à supprimer une erreur de droit, à

bénéficiaire 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 et l'on ne peut revenir sur celle-ci que de manière exceptionnelle si elle est affectée d'erreurs matérielles particulièrement graves (cf. parmi d'autres : arrêt du TF 2C_89/2022 du 3 mai 2022 consid. 3.2 ; ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3).

Toutefois, les lois fiscales 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 n'admettant la rectification de telles décisions qu'en présence de motifs de révision (ATF 121 II 273 consid. 1 bb ; MOOR/POLTIER, Droit administratif, op. cit., p. 410 s.). En d'autres termes, les décisions fiscales, contrairement aux décisions administratives ordinaires, acquièrent, une fois entrées en force, l'autorité matérielle de chose jugée ; 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 qui déclare applicable par analogie les art. 66 à 69 PA. Cette disposition doit être comprise 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 (cf. arrêt du TAF A-355/2018 du 28 octobre 2019 consid. 4.3).

4.2

4.2.1 La révision, l'interprétation et la rectification des notifications d'estimation, des décisions et des décisions sur réclamation rendues par l'AFC sont donc régies par les art. 66 à 69 PA, auxquels renvoie expressément l'art. 85 LTVA. Selon l'art. 66 al. 1 PA, invoqué ici par la recourante, l'AFC procède, d'office ou à la demande d'une partie, à la révision de sa décision lorsqu'un crime ou un délit l'a influencée. Le comportement relevant du droit pénal qui a affecté la décision doit avoir atteint une certaine gravité pour être considéré comme un motif de révision. Est déterminante la définition des crimes et des délits du CP selon lequel sont des crimes les

infractions passibles d'une peine privative de liberté de plus de trois ans et des délits celles passibles d'une peine privative de liberté n'excédant pas trois ans ou d'une peine pécuniaire (cf. art. 10 al. 2 et 3 CP). L'élément essentiel est l'existence d'un rapport de causalité entre le délit commis et le dispositif (et pas seulement les considérants) de l'arrêt dont la révision est requise. Autrement dit, l'infraction, peu importe la date de sa survenance, doit avoir exercé une influence effective, directe ou indirecte, sur l'arrêt en cause au préjudice du requérant, lequel a ainsi pâti d'un résultat défavorable pour lui. En revanche, l'identité de l'auteur et le fait que celui-ci ait agi intentionnellement ou par négligence ne sont pas pertinents. L'art. 66 al. 1 PA vise en premier lieu les crimes ou délits contre l'administration de la justice du Titre 17 du CP, s'y ajoutent les faux dans les titres et les certificats du Titre 11 du CP, les faux des art. 317 et 318 CP, ainsi que la corruption sous ses différentes formes (cf. Titre 19 du Code pénal) et aussi l'extorsion et chantage (art. 156 CP) et la contrainte (art. 181 CP ; cf. arrêt du TAF A-2932/2017 du 18 janvier 2018 [confirmé par l'arrêt du TF 2C_191/2018 du 10 septembre 2018] consid. 2.3.1 ; SCHERRER REBER, op. cit., art. 66 n° 22 ss ; MÄCHLER, op. cit., art. 66 n° 16).

4.2.2 Contrairement à l'art. 123 LTF, qui traite de ce même motif de révision pour les arrêts du TF et de ceux du TAF (par renvoi de l'art. 45 LTAF), l'art. 66 al. 1 PA ne précise pas comment la preuve d'une infraction pénale doit être apportée. La doctrine et la jurisprudence sont toutefois d'avis que les conditions de l'art. 123 al. 1 LTF s'appliquent par analogie à l'art. 66 al. 1 PA (cf. arrêts du TF 2C_191/2018 du 10 septembre 2018 consid. 3.3.4, 8C_377/2017 du 28 février 2018 consid. 8.3.2 et 1C_513/2008 du 3 avril 2009 consid. 3 ; MÄCHLER, op. cit., art. 66 n° 16). Aux termes de cette disposition, *la révision peut être demandée lorsqu'une procédure pénale établit que l'arrêt a été influencé au préjudice du requérant par un crime ou un délit, même si aucune condamnation n'est intervenue ; si l'action pénale n'est pas possible, la preuve peut être administrée d'une autre manière.*

La preuve de l'infraction doit donc être principalement apportée par un jugement pénal, en premier lieu par une condamnation pour un crime ou un délit. En l'absence de condamnation – par exemple en raison de l'irresponsabilité de l'auteur, de la prescription de l'action ou du décès de l'auteur – il suffit que les éléments objectifs de l'infraction soient prouvés. Ce n'est que si une procédure pénale n'est pas possible (du moins son ouverture) que la preuve peut être exceptionnellement apportée d'une autre manière (cf. arrêts du TF 2C_191/2018 du 10 septembre 2018 consid. 3.3.4, 1C_513/2008 du 3 avril 2009 consid. 3 ; arrêt du TAF A-3517/2008 du 29

septembre 2008 consid. 4.2 ; dans le même sens SCHERRER REBER, op. cit., art. 66 note de bas de page 62 ; voir ég. ATF 139 III 126 consid. 44 en lien avec l'art. 328 al. 1 let. b CPC [RS 272] qui a la même teneur que l'art. 123 al. 1 LTF) ; dans un tel cas de figure, le juge de la révision détermine librement – à titre préjudiciel – si l'infraction alléguée a été commise (cf. arrêts du TF 8C_377/2017 du 28 février 2018 consid. 8.3.3, 8C_718/2016 du 21 août 2017 consid. 2.3, 4A_596/2008 du 6 octobre 2010 consid. 4.1 et les réf. citées). A cet égard, la partie requérante qui sollicite la révision de l'arrêt doit présenter les preuves de l'infraction, de simples allégations contenues dans une écriture ne sont pas suffisantes (cf. CHRISTIAN DENYS, in : Aubry Girardin/Donzallaz/Denys/Bovey/Frésard [éd.], Commentaire de la LTF, 3^e éd. 2022, art. 123 n° 13) ; les exigences en matière de preuve étant les mêmes que dans la procédure pénale, la vraisemblance prépondérante ne suffit pas (cf. arrêt du TF 8C_718/2016 du 21 août 2017 consid. 2.3 ; arrêt du TAF A-3517/2008 du 29 septembre 2008 consid. 4.2). Cela étant, si une décision pénale établit l'existence d'un crime ou d'un délit dont les conditions objectives sont réalisées, elle lie le juge de la révision (cf. arrêts du TF 8C_718/2016 du 21 août 2017 consid. 2, 5F_7/2008 du 29 août 2008 consid. 1 ; arrêts du TAF A-2932/2017 du 18 janvier 2018 [confirmé par l'arrêt du TF 2C_191/2018 du 10 septembre 2018] consid. 2.3.3, A-3517/2008 du 29 septembre 2008 consid. 4.2 ; SCHERRER REBER, op. cit., art. 66 n° 24).

4.3 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 (délai relatif). Le délai absolu de dix ans après la notification de la décision sur recours de l'art. 67 al. 1 PA ne s'applique pas en présence d'un motif couvert par l'art. 66 al. 1 PA (cf. art. 67 al. 2 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. par renvoi de l'art. 67 al. 3 PA aux art. 52 et 53 PA).

5.

5.1 En l'espèce, par décision du 15 février 2023, l'autorité inférieure a rejeté la réclamation formée par la recourante à l'encontre de la décision du 21 février 2022, qui elle-même rejetait au point 2 de son dispositif la demande de révision. Dans les considérants de cette décision initiale, l'autorité inférieure avait fondé l'essentiel de sa motivation sur l'inexistence d'un motif de révision, estimant que le délit au sens de l'art. 66 al. 1 PA n'était

pas prouvé. Par surabondance, l'autorité inférieure, tant dans sa décision que dans sa décision sur réclamation, a rajouté que même si la preuve que la dénonciation de D. _____ constituait un délit était rapportée, cela ne permettrait pas d'admettre la demande révision car il n'avait pas eu d'impact sur les décisions initiales du 6 juillet 2015. Il s'ensuit que les décisions dont la révision est requise n'ont pas été rescindées (cf. *supra* consid. 4.1.2) et qu'en conséquence la recourante est limitée uniquement à s'en plaindre. Ainsi, dès lors qu'aucune décision sur rescisoire n'a été prononcée, toutes ses conclusions sur le fond sont irrecevables ; étant rappelé encore que la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours (cf. notamment arrêt du TAF A-5783/2020 12 avril 2022 consid. 2.4.1.1).

5.2 Toujours sur le plan procédural, il n'est pas clair de déterminer quel est l'objet de la requête en révision dès lors que la réclamation formée le 6 août 2015 contre les décisions du 6 juillet 2015 avait été retirée à la suite d'un accord ayant conduit l'autorité inférieure non pas à reconsidérer formellement ses décisions, mais à émettre deux avis de crédit en date du 16 mai 2016. A cela s'ajoute que l'on peut se demander si les conditions restrictives autorisant l'AFC à coupler, comme elle l'avait fait, les notifications d'estimation aux décisions du 6 juillet 2015 étaient satisfaites (cf. ATF 140 II 202 du 21 mars 2014 consid. 6.2). En application de cette jurisprudence, l'on devrait considérer la réclamation du 6 août 2015 comme une demande de décision et admettre – comme elle a été retirée – que l'AFC n'a pas encore prononcé de décision. En conséquence, ce seraient les notifications d'estimation (dont le montant a été réduit par les avis de crédit), entrées en force par le paiement sans réserve de la recourante (cf. art. 43 al. 1 let. b LTVA ; arrêt du TF 2C_392/2022 du 15 novembre 2022 consid. 3.3) qui seraient l'objet de la demande de révision (cf. art. 85 LTVA).

Compte tenu de l'issue du litige, ces questions peuvent toutefois souffrir de ne pas être tranchées et dans les considérants qui suivent, il sera fait mention par simplification des NE/décisions du 6 juillet 2015, ce qui inclut les avis de crédit du 16 mai 2016.

6.

Sur le fond, il s'agit tout d'abord de rappeler la teneur de la disposition qui définit le délit de calomnie et de relater dans les grandes lignes les propos qui seraient, selon la recourante, constitutifs de cette infraction puis d'examiner ses arguments à cet égard.

6.1

6.1.1 Aux termes de l'art. 174 CP, qui appartient au Titre 3 Infractions contre l'honneur et contre le domaine secret ou le domaine privé :

¹Quiconque, connaissant la fausseté de ses allégations et en s'adressant à un tiers, accuse une personne ou jette sur elle le soupçon de tenir une conduite contraire à l'honneur, ou de tout autre fait propre à porter atteinte à sa considération,

quiconque propage de telles accusations ou de tels soupçons, alors qu'il en connaît l'inanité,

est, sur plainte, puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire.

²Le calomniateur est puni d'une peine privative de liberté d'un mois à trois ans ou d'une peine pécuniaire de 30 jours-amende au moins s'il cherche de propos délibéré à ruiner la réputation de sa victime.

³Si, devant le juge, l'auteur reconnaît la fausseté de ses allégations et les rétracte, le juge peut atténuer la peine. Le juge donne acte de cette rétractation à l'offensé.

Le droit de porter plainte se prescrit par trois mois dès le jour où l'ayant droit a connu l'auteur de l'infraction (cf. art. 31 CP par renvoi de l'art. 178 al. 2 CP) et l'action pénale par quatre ans (art. 178 al. 1 CP) dès le jour où l'auteur a exercé son activité coupable (cf. art. 98 al. 1 CP).

6.1.2 Dans un entretien enregistré le 10 mai 2013 par un inspecteur de la Police du commerce du Canton de Vaud, D. _____ soutient que la recourante, agissant par son associée B. _____, aurait soustrait un chiffre d'affaires estimé à 1 million de francs à sa comptabilité. Il décrit en substance une fraude à la caisse enregistreuse qui aurait permis à la recourante d'effacer certaines ventes et de falsifier certaines données jusqu'en juillet 2012, date à laquelle une nouvelle caisse enregistreuse aurait été acquise. Il prétend également que la recourante n'aurait pas comptabilisé tout ou partie des recettes des ventes effectuées pendant la fête des E. _____. Il explique toutefois que la recourante, agissant par son associée, aurait commis une erreur dans la mesure où elle aurait versé à plusieurs reprises la totalité du chiffre d'affaires – et pas uniquement celui résultant après occultation de certaines ventes – sur le compte de l'entreprise ouvert auprès de la banque UBS.

6.1.3 La recourante ne dispose d'aucun jugement pénal retenant que les propos de D. _____ réalisent l'infraction de calomnie et elle n'a pas déposé plainte à son encontre, ce qu'on ne saurait lui reprocher dès lors que l'action pénale était déjà prescrite lorsqu'elle a eu connaissance des faits

et de leur auteur. En effet, il ressort du dossier que ce n'est au plus tôt que le 31 octobre 2018, à la consultation son dossier auprès du Ministère public du canton de Vaud, que la recourante a constaté l'existence de la dénonciation de D. _____, laquelle datait du 10 mai 2013.

Dès lors, il lui revient d'apporter la preuve que les éléments constitutifs objectifs de l'infraction dont elle soutient avoir été la victime sont réalisés (cf. *supra* consid. 4.2.2).

6.2

6.2.1 Ces éléments pour le délit de calomnie sont (cf. DUPUIS/MOREILLON/PIGUET/BERGER/MAZOU/RODIGARI, Petit commentaire du code pénal, 2^e éd. 2017, art. 174 n° 5 à 8 ; RIEBEN/MAZOU, in : Macaluso/Moreillon/Queloz [éd.], Commentaire romand, Code pénal II, 2017, art. 174 n° 1 à 9) :

- la formulation ou la propagation d'allégations de fait attentatoires à l'honneur de la personne visée ; le seul fait de jeter un soupçon sur celle-ci suffit. Dans le domaine des activités socio-professionnelles, il y a atteinte à l'honneur si on évoque une infraction pénale ou un comportement clairement répréhensible par les conceptions morales généralement admises (cf. ATF 145 IV 462 consid. 4.2.2) ;
- une communication à un tiers qui doit être autre que la personne visée faute de quoi seule l'application de la disposition sur l'injure (177 CP) est envisageable, et ne pas appartenir au cercle familial étroit ni être un « confident nécessaire » comme peut l'être dans certaines circonstances un avocat ou un médecin, astreints au secret professionnel de l'art. 321 CP (cf. sur cette question du « confident nécessaire » ATF 145 IV consid. 4.3.3). Dans le cadre d'une dénonciation, ne peuvent pas être qualifiés de « confident nécessaire » les membres de l'autorité qui l'entendent dans la mesure où même si, dans le cadre administratif, ils sont tenus au secret de fonction, celui ou celle qui s'adresse à eux le fait pour obtenir une intervention de leur part et non pour soulager sa conscience (cf. arrêt du TF 6B_698/2012 du 28 janvier 2013 consid. 3.2.1) ;
- la fausseté des allégations ; alors qu'en cas de diffamation, il appartient à l'auteur de prouver que les allégations propagées sont conformes à la vérité ou qu'il avait des raisons sérieuses de les tenir de bonne foi pour vraies, les autorités pénales doivent prouver en cas de calomnie que le fait allégué est faux (cf. parmi d'autres arrêt du TF 6B_119/2017

du 12 décembre 2017 consid. 3.1 in fine). En revanche, appartient aux éléments constitutifs subjectifs – non pertinents dans les cas d'application de l'art. 66 al. 1 PA (cf. *supra* consid. 4.2.2) – le fait que l'auteur ait su, au moment où il les allègue, que les propos attentatoires à l'honneur qu'il énonce sont faux.

6.2.2 Si l'on peut admettre sans grande difficulté que les deux premiers éléments sont réalisés en l'espèce sans avoir à les discuter plus avant, il n'en va pas de même pour le dernier relatif à la fausseté des allégations. A cet égard, il sied tout d'abord de relever que si, dans la procédure pénale, il revient aux autorités pénales d'établir l'existence de ce dernier élément (cf. *supra* consid. 6.2.1), lorsque c'est l'autorité administrative qui statue à titre préjudiciel dans le contexte de l'art. 66 al. 1 PA, la charge de la preuve stricte incombe à la requérante qui soutient que l'infraction sur laquelle elle fonde sa demande de révision est réalisée (cf. *supra* consid. 4.2.2).

6.2.3 Afin d'établir que D. _____ a menti, la recourante commence par décrire un individu peu recommandable et dépourvu de crédibilité. Elle prétend également que le fisc vaudois a admis le bien-fondé de ses explications et reconnu les preuves qu'elle a apportées au sujet de l'exactitude de ses comptes. Cette autorité aurait renoncé le 30 août 2018 à poursuivre la procédure de rappel d'impôt ouverte à son encontre pour la période fiscale 2010 et 2011 et prononcé le 7 janvier 2021 la décision de taxation pour l'année 2012, de laquelle il ressortirait qu'aucune reprise sur le bénéfice imposable n'a été effectuée au titre du redressement de son chiffre d'affaires consécutif à une marge insuffisante. L'autorité fiscale du canton de Fribourg a également clos sans suite la procédure de rappel d'impôt ouverte le 21 février 2022 au sujet de l'année fiscale 2012.

6.2.4 Afin de démontrer que la recourante ne peut rien tirer en sa faveur de la position des autorités fiscales cantonales, il sied de rappeler les principes qui gouvernent la TVA et la taxation par estimation, de les comparer à ceux qui régissent le prélèvement des impôts directs (cf. *infra* consid. 7.2 et 7.3). Avant cela, pour bien comprendre les faits à l'origine des NE/décision du 6 juillet 2015, il convient d'en détailler les étapes.

7.

7.1 Dans ses NE/décisions du 6 juillet 2015, l'autorité inférieure avait énoncé les éléments retenus de la manière suivante :

- aucun livre de caisse n'a été tenu malgré l'importance des mouvements en espèce ;

- les parts privées aux frais de voitures n'ont été comptabilisées que sur l'année 2012 ;
- le compte UBS CH5XXX L au nom du A. _____ Sàrl n'a pas été comptabilisé sur l'année 2009-2010 (18 mois) ;
- le compte UBS CH2XXX X au nom des gérants n'a pas été comptabilisé sur l'année 2009-2010 (18 mois). Ce compte enregistre de nombreux versements et paiements concernant l'établissement ;
- les versements en espèces comptabilisés ne peuvent pas être rapprochés avec les versements effectués sur les comptes UBS susmentionnés ;
- les apports de Mme B. _____ ne sont pas justifiés même après la prise en considération du tableau des apports remis aux impôts ;
- nombreuses erreurs et non-comptabilisation de ristournes ;
- erreurs de comptabilisation constatées par l'assujettie ;
- sur la base d'un sondage sur 4 mois, constat d'une différence importante entre les quantités de bières achetées et vendues ;
- des recettes réalisées durant les E. _____ n'ont pas été enregistrées au moyen d'une caisse enregistreuse ;
- le détail des dates et des montants encaissés sans les caisses enregistreuses n'a pas été remis, malgré les demandes de l'AFC ;
- constat que sur une activité constante, soit l'exploitation de deux bars, la marge brute ressortant de la comptabilité 2009 à 2013 a fortement fluctué et ceci même en prenant en compte les éléments non comptabilisés tels que les ristournes (variation entre 66.43% à 74.44%).

Dans ces circonstances, l'autorité inférieure avait procédé par estimation pour déterminer les chiffres d'affaires réalisés par la recourante. Elle s'était basée sur le prix de revient d'achat des marchandises selon la comptabilité après déduction des ristournes, puis à ces éléments de coûts directement proportionnels aux chiffres d'affaires, elle avait appliqué la marge brute dégagée pour l'exercice 2013, année pour laquelle la comptabilité avait été estimée probante. La reprise d'impôt résultait de ce calcul, de la correction de l'impôt préalable déduit à tort et de la part privée aux frais de véhicule.

Dans sa réclamation du 6 août 2015, la recourante a imputé ces erreurs à son ancienne fiduciaire qui avait fait faillite entre-temps. Elle a expliqué que l'exercice 2009-2010 correspondait à la période de lancement de l'activité et de nombreux prix promotionnels avaient été proposés sur les produits

les plus vendus afin de fidéliser la clientèle. Elle estimait également que l'inspecteur s'était fondé sur des chiffres manifestement inexacts pour établir l'écart entre les quantités de bières achetées et les quantités de bières vendues dans son sondage de 4 mois et qu'il n'avait pas pris en considération certains éléments. En définitive, elle réclamait le droit de pouvoir amener des comptes corrigés établis par sa nouvelle fiduciaire, tout en admettant les corrections effectuées au titre de la part privée aux frais de véhicules.

Le 8 octobre 2015, la recourante a produit des comptes corrigés pour l'exercice 2012. Appliquant la même méthode que celle de l'autorité inférieure, elle arrivait à une marge selon comptabilité de 69,63% au lieu du taux de 66% retenu à l'appui de la taxation rectificative. Elle demandait aussi si un accord pouvait être trouvé pour les exercices 2009 à 2011.

Le 2 février 2016, elle a fourni encore des explications complémentaires, notamment au sujet de la déduction de l'impôt préalable et d'une différence d'environ 30'000 francs sur le chiffre d'affaires 2012 entre les chiffres présentés à l'inspecteur lors de son contrôle et celui résultant des comptes corrigés.

Le 15 mars 2016, l'autorité inférieure a admis certaines déductions au titre de l'impôt préalable. Concernant le chiffre d'affaires, elle a maintenu le coefficient d'expérience de 74% pour le calcul de la marge. Toutefois, constatant que pour atteindre la marge nécessaire de 74% le chiffre d'affaires de l'année 2012 devait être augmenté d'un facteur de 1,17, elle a proposé en substance d'appliquer ce facteur à toutes les années précédentes, ce qui a ramené le chiffre d'affaires non comptabilisé et non déclaré de 631'970 francs à 505'642 francs, soit une différence de 126'328 francs en faveur de la recourante. Ce que cette dernière, certes sans reconnaître le bien-fondé de ce procédé, a accepté. Elle a ainsi retiré sa réclamation, ce qui a mis fin au litige avec l'autorité inférieure.

7.2

7.2.1 La TVA est régie par le principe de la taxation spontanée (ou auto-taxation, cf. notamment : ATF 143 II 268 consid. 2.4) qui veut que la taxation et le paiement de l'impôt sont en principe assurés par la personne assujettie elle-même. Celle-ci décompte de manière spontanée à l'AFC dans le délai légal prévu et la forme prescrite (art. 71 al. 1 LTVA). L'AFC *peut* effectuer des contrôles *a posteriori* et procéder si nécessaire à des rectifications (art. 78 LTVA). Il n'en demeure pas moins que la personne assujettie demeure seule responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables, ainsi que du calcul correct de l'impôt préalable (cf. notamment arrêt du TAF A-2953/2020 du 27 septembre 2021 consid. 2.2).

7.2.1.1 Parmi les obligations incombant à la personne assujettie figurent en particulier celles liées à la comptabilité. La personne assujettie doit tenir ses livres comptables de manière à ce que tous les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre (cf. art. 70 al. 1 LTVA). Si les documents comptables font défaut ou sont incomplets, ou que les résultats présentés par l'assujettie ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une taxation par estimation (cf. art. 79 al. 1 LTVA).

7.2.1.2 La jurisprudence a déjà souligné que l'activité de restauration (qui inclut les débits de boisson), telle que celle proposée par la recourante, est une activité dans laquelle les contre-prestations se font souvent par le biais de paiements en liquide. Dans ce cas de figure, il est attendu du contribuable qu'il tienne avec rigueur son livre de caisse en y inscrivant systématiquement les mouvements de liquidités et en en vérifiant quotidiennement le contenu. Celui qui exploite une entreprise dont l'activité présente des mouvements intenses de liquidités et qui n'effectue pas de contrôle quotidien de sa caisse, ni ne tient avec rigueur un livre de caisse, accepte qu'il en résulte une imposition fixée par estimation (cf. notamment arrêt du TF 2C_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 7.2 avec les réf. citées).

7.2.1.3 L'AFC a le droit et le devoir de procéder à une estimation des chiffres d'affaires ainsi que de l'impôt et de l'impôt préalable dans le cadre de son pouvoir d'appréciation (taxation par voie d'estimation) dans deux hypothèses : premièrement, lorsque la personne assujettie n'a pas observé son devoir d'enregistrer et de conserver les pièces ou lorsque les éléments nécessaires à la taxation ne ressortent pas de ses livres comptables et

documents ou lorsque la comptabilité, pour d'autres raisons (formelles), n'offre aucune garantie quant à sa véracité ; deuxièmement, pour des raisons matérielles, lorsque les résultats découlant de la comptabilité, même tenue correctement du point de vue formel, ne correspondent manifestement pas à la réalité (cf. art. 79 al. 1 LTVA ; notamment arrêt du TF 2C_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 7.3 avec les réf. citées). Lorsqu'une comptabilité contient des lacunes du point de vue formel, l'AFC n'a pas à se demander si elle présente des lacunes d'ordre matériel, l'inverse étant aussi vrai (cf. notamment arrêt du TAF A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.3.1 et les réf. citées).

7.2.1.4 Lorsqu'elle procède à une estimation du chiffre d'affaires, l'autorité de taxation doit tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause ; elle doit s'appuyer sur des données plausibles et aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité, comme le prescrit l'art. 79 al. 1 LTVA. Elle doit tenir compte de toutes les circonstances dont elle a connaissance.

En ce sens elle doit certes procéder à une estimation prudente, mais n'est cependant pas tenue, en cas de doute, de retenir les hypothèses les plus favorables à la personne assujettie. Au contraire, il s'agit d'éviter que celle qui a rempli son devoir de collaboration ne soit tenue de payer des impôts plus élevés que celle dont un contrôle ultérieur de la comptabilité est impossible pour des motifs qui lui sont imputables. La violation de devoirs de procédure ne doit pas être récompensée (cf. notamment arrêt du TF 2C_530/2019 du 23 janvier 2020 consid. 4.1.4). A cet égard, peu importent les causes de la déficience de la comptabilité, qu'elles soient d'ordre personnel ou concernent l'entreprise elle-même, dus à la maladie ou au décès du titulaire de l'entreprise, à la négligence d'un proche ou encore à la perte (ou la destruction) des documents comptables ou à la défaillance du comptable ou de la fiduciaire de la personne assujettie, cette dernière devant se laisser opposer les carences de ses auxiliaires (cf. arrêts du TAF A-1299/2023 du 9 août 2023, A-788/2015 du 24 décembre 2015 consid. 2.5.2, A-6523/2012 du 18 juin 2013 consid. 3.5, A-1379/2007 du 18 mars 2010 consid. 3.2.3 et les réf. citées).

7.2.2 Dans le régime de perception des impôts directs, c'est l'autorité fiscale cantonale qui va déterminer le montant de l'impôt après avoir contrôlé les déclarations que les personnes contribuables ont l'obligation de remplir (procédure de taxation dite mixte ; cf. notamment BERDOZ/BUGNON, La procédure mixte en matière d'impôts directs, in : OREF [édit.], Les procédures en droit fiscal, 4^{ème} éd. 2021, p. 501 s.). L'autorité fiscale, qui n'est pas

encore en mesure de taxer définitivement le contribuable, peut adresser à la personne contribuable une taxation provisoire, basée généralement sur les déclarations de cette dernière ou sur les renseignements. Cette taxation provisoire n'ouvre pas les voies de droit (cf. BERDOZ/BUGNON, op. cit., p. 672). Lorsque, malgré sommation, la personne contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que des éléments imposables ne peuvent être déterminées avec toute la précision voulue faute de données suffisantes, l'autorité fiscale effectue une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse (cf. art. 46 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID, RS 642.14]). Contre cette taxation d'office, la personne contribuable peut uniquement déposer une réclamation pour le motif qu'elle est manifestement inexacte (cf. art. 48 al. 2 LHID).

7.3

7.3.1 On voit donc que la TVA et l'impôt sur le bénéfice sont perçus par des autorités différentes et sur la base de régimes de taxation différents. Pour ce qui est de l'autorité fiscale du canton de Vaud, on remarquera au surplus que les périodes fiscales 2010/2011 avaient été taxées d'office et qu'une réclamation était manifestement pendante lorsqu'en février 2017, cette autorité a fait savoir qu'elle envisageait une correction. La recourante y a fait obstacle pour un motif procédural dès lors qu'elle a soutenu qu'un rappel d'impôt fondé sur le motif d'une marge insuffisante ne pouvait plus intervenir car les comptes déposés auprès de l'autorité fiscale cantonale mentionnaient clairement la marge brute réalisée. Pour ce qui est de l'exercice 2012, pour laquelle seule une taxation provisoire avait été entreprise, la recourante s'est prévaluée du bilan rectifié par sa nouvelle fiduciaire et demandait à ce que la taxation définitive se base sur celui-ci, ce qui a manifestement été le cas. Quant à l'autorité fiscale du canton de Fribourg, de l'aveu même de la recourante, elle a abandonné ses poursuites lorsqu'elle a constaté que le canton de Vaud avait renoncé à sa procédure de rappel d'impôt.

7.3.2 Ainsi, les circonstances qui ont conduit le fisc vaudois à ne pas procéder à un rappel d'impôt pour les années 2010/2011 sont manifestement d'ordre procédural et sont impropres à prouver quoi que ce soit au sujet de la fausseté des allégations de D._____. Cette dernière conclusion s'impose également pour l'année 2012. En effet, pour cette période fiscale, le fisc vaudois n'avait pas encore procédé à la taxation définitive et il lui appartenait dès lors de décider sur quels comptes elle devait se fonder pour le faire. En matière de TVA, comme on vient de le démontrer, la situation est différente puisque c'est la personne assujettie qui détermine l'impôt à

payer. Elle ne saurait dès lors, pour échapper aux conséquences d'un contrôle, prétendre à un droit d'établir une nouvelle comptabilité – étant rappelé qu'elle doit se laisser imputer les erreurs de sa fiduciaire (cf. *supra* consid. 7.2.1.4) – pour faire concorder les éléments formels aux résultats matériels alors qu'elle s'était accommodée jusque-là de livres de comptes qui ne respectent pas les prescrits. On rappellera dans ce contexte que selon la jurisprudence, la seule existence de lacunes d'ordre formel provoque une taxation par estimation et dans le doute, l'AFC n'a pas à retenir les hypothèses les plus favorables à la personne assujettie (cf. *supra* consid. 7.2.1.4). A cela s'ajoute que si toutes les allégations de D. _____ ne se sont pas vérifiées, force est de constater qu'elles ne se sont pas avérées totalement fausses, en particulier par rapport à la tenue des comptes.

En définitive la recourante tente en fait d'obtenir avec sa demande de révision basée sur le motif qu'elle invoque, la nouvelle appréciation juridique qu'elle avait renoncée à réclamer à l'époque des faits. En effet, elle aurait très bien pu invoquer les griefs qu'elle nourrit à l'égard de la position de l'autorité inférieure en utilisant les voies de droit à sa disposition. A l'issue d'une pondération des intérêts, elle a choisi de se rallier à la proposition de l'AFC, ce qu'elle regrette manifestement aujourd'hui. En effet, pour prouver que les propos de D. _____ sont faux, il faudrait reprendre entièrement la procédure de taxation ; or cela n'est possible que s'il existe un motif de révision, soit s'il est démontré que ces propos sont faux. On voit bien l'embûche et ce n'est sans doute pas sans raison que les délits contre l'honneur ne sont pas cités par la jurisprudence et la doctrine dans la liste de ceux pouvant ouvrir la voie de l'art. 66 al. 1 PA (cf. *supra* consid. 4.2.1). De plus, le comportement relevant du droit pénal qui a affecté la décision doit avoir atteint une certaine gravité pour être considéré comme un motif de révision (cf. *supra* consid. 4.2.1) et on peut légitimement se demander si les délits poursuivis sur plainte, comme l'art. 174 CP, satisfont à cette condition.

Quoi qu'il en soit la recourante n'a pas réussi à rapporter la preuve de la fausseté des allégations de D. _____, et dès lors, faute de délit de calomnie, il n'y a pas de motif de révision au sens de l'art. 66 al. 1 PA et le recours doit être rejeté.

7.4 Par surabondance, le Tribunal relève encore que s'il fallait retenir que le délit de calomnie était réalisé, celui-ci aurait encore dû être dans un lien de causalité avec le dispositif des décisions de taxation. A cet égard, la preuve que tente d'apporter la recourante en effectuant un parallélisme entre les propos tenus par D. _____ dans sa dénonciation et les griefs retenus par l'autorité inférieure à son encontre est sans consistance.

En effet, si la dénonciation a sans doute provoqué le contrôle – ce qui n'est pas en soi blâmable – on ne voit pas comment elle aurait pu dicter son résultat dès lors que les éléments constatés ressortent des observations effectuées sur place et des documents transmis. Des lacunes d'ordre formel avaient été relevées dans la tenue de la comptabilité (absence de livre de caisse, apports non justifiés, ristournes non comptabilisées) et deux comptes bancaires sur lesquels avaient été encaissées des recettes ne figuraient pas dans les comptes. Ces manquements d'ordre formel avaient par ailleurs été corroborés au niveau matériel par des marges de bénéfice brut fluctuant fortement d'un exercice à l'autre. Quoi qu'elle en dise, en expliquant qu'un certain nombre d'erreurs était dues à son ancienne fiduciaire – dont elle doit supporter les éventuelles incuries (cf. *supra* consid. 7.2.1.4) – et en confiant à la nouvelle la tâche de les refaire, la recourante a reconnu que les comptes n'étaient pas probants.

8.

8.1 La recourante, qui succombe, doit supporter les frais de procédure, lesquels se montent, compte tenu de la charge de travail liée à la procédure, à 3'800 francs (art. 63 al. 1 PA et art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

8.2 Vu l'issue de la cause, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

(dispositif à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Dans la mesure où il est recevable, le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure de 3'800 francs sont mis à la charge de la recourante. Ils seront prélevés sur l'avance de frais déjà versée d'un même montant.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Valérie Humbert

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)