



Cour I
A-1782/2023

Arrêt du 27 janvier 2025

Composition

Pierre-Emmanuel Ruedin (président du collège),
Keita Mutombo, Iris Widmer, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par
Maître Pascal Junod,
recourant,

contre

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

Objet

TVA (2020), attribution des prestations, estimation ;
demande de réexamen (2015-2019) ;
décision du 27 février 2023.

Faits :**A.**

Suite à un contrôle opéré en janvier 2012 par l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure), A. _____ (ci-après : le recourant) a été immatriculé au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à compter de 2006, en lien avec l'exploitation d'un établissement érotique à ***, à l'enseigne « W. _____ », puis, dès mai 2011, à ***, à l'enseigne « X. _____ » (ci-après : le Salon X. _____ ou le Salon).

Par deux notifications d'estimation du 5 mars 2012, l'AFC a fixé la créance fiscale pour les années 2006 à 2009 et pour l'année 2010.

B.

Le 7 avril 2020, le recourant, par l'intermédiaire de son représentant, a déclaré contester son assujettissement à la TVA et a sollicité de l'AFC que lui soient communiqués « les avis de taxations rendus à son encontre ainsi que des explications justifiant (...) une imposition au titre de la TVA ». Après plusieurs échanges d'écritures, le recourant a requis de l'AFC le prononcé d'une décision formelle par courrier du 11 juin 2020. Suite à de nouveaux échanges d'écritures, l'AFC a arrêté la créance fiscale pour les années 2015 à 2019 par notification d'estimation du 1^{er} juillet 2021. Le recourant a contesté dite notification d'estimation le 21 juillet 2021.

Par décision du 1^{er} octobre 2021, l'AFC a confirmé l'immatriculation du recourant au registre des assujettis TVA jusqu'au 31 décembre 2020 et le montant de la créance fiscale pour les années 2015 à 2019. Le recourant a contesté cette décision par mémoire du 3 novembre 2021, transmis à titre de recours omisso medio au Tribunal administratif fédéral (ci-après également : le Tribunal) le 15 novembre 2021. Par arrêt A-4984/2021 du 1^{er} décembre 2021, le Tribunal a déclaré le recours du 3 novembre 2021 irrecevable pour cause de tardiveté.

C.

C.a Dans le cadre de poursuites intentées pour recouvrer l'impôt dû pour la période fiscale 2020, fixé provisoirement à 42'800 francs par décomptes complémentaires des 9 novembre 2020 et 5 juillet 2021, l'AFC a levé les oppositions formées par le recourant par deux décisions du 17 février 2022.

Par mémoires du 28 février 2022, complétés par écriture du 26 mai 2022, le recourant a formé réclamation – au sens de l'art. 86 al. 4 de la loi

fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) – contre ces décisions, concluant à la reconnaissance de son non-assujettissement à la TVA, au réexamen de la décision du 1^{er} octobre 2021 et à l'annulation des poursuites introduites à son encontre.

C.b Par décision du 20 septembre 2022, l'AFC a tout d'abord relevé que les questions de l'assujettissement du recourant et du bien-fondé de la décision du 1^{er} octobre 2021 relevaient du fond et ne pouvaient pas être invoquées dans le cadre d'une réclamation au sens de l'art. 86 al. 4 LTVA. Ajoutant que la procédure ne pouvait ainsi concerner que l'annulation des poursuites et que le recourant ne soulevait toutefois aucun motif lié au recouvrement, l'AFC a retenu qu'il n'y avait pas lieu de donner suite aux réclamations du 28 février 2022 et que la question de l'annulation des poursuites était momentanément suspendue. Constatant par ailleurs que le recourant soutenait qu'il n'avait jamais réuni les conditions d'assujettissement, l'AFC a indiqué que ces motifs de fond pouvaient avoir une influence sur la TVA définitivement due pour l'année 2020 et a donc rendu une décision au sens de l'art. 82 LTVA pour l'année 2020 ; dans cette décision, elle a, d'une part, rejeté la demande de réexamen de la décision du 1^{er} octobre 2021 ainsi que de l'assujettissement du recourant et a, d'autre part, fixé la créance TVA pour la période fiscale 2020 à 41'639 francs.

Par réclamation du 19 octobre 2022, le recourant a conclu à l'annulation des décisions de l'AFC du 20 septembre 2022 et du 1^{er} octobre 2021, ainsi qu'à l'annulation de son assujettissement pour les années 2012 à 2019 et 2020.

C.c Par décision sur réclamation du 27 février 2023, après avoir déclaré irrecevable la réclamation du recourant en ce qu'elle tendait à l'annulation de l'assujettissement pour les années 2012 à 2014 et l'avoir rejetée en ce qu'elle tendait au réexamen de la décision du 1^{er} octobre 2021 et de l'assujettissement du recourant pour les années 2015 à 2020, l'AFC a confirmé le montant de la créance fiscale pour l'année 2020 tel que fixé par décision du 20 septembre 2022.

D.

D.a Par recours du 30 mars 2023 au Tribunal administratif fédéral, le recourant a conclu, avec suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision du « 27 février 2022 [recte : 27 février 2023] » et à ce qu'il soit dit qu'il ne remplissait pas les conditions d'assujettissement pour les périodes fiscales 2015 à 2020, et, subsidiairement, au renvoi de la cause à l'AFC

pour nouvelle décision. Le recourant a en outre sollicité l'octroi de l'assistance judiciaire.

D.b Par décision du 23 juin 2023, le Tribunal a rejeté la demande d'assistance judiciaire du recourant.

D.c Par réponse du 3 août 2023, l'autorité inférieure a conclu au rejet du recours, dans la mesure de sa recevabilité.

Les autres faits et les arguments des parties seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants en droit du présent arrêt.

Droit :

1.

1.1 En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – prévues à l'art. 32 de cette loi, le Tribunal 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). En particulier, les décisions sur réclamation de l'AFC en matière de TVA (cf. art. 83 LTVA) peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. Le Tribunal est donc compétent pour connaître de la présente cause.

La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF ou la LTVA n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF ; art. 2 al. 4 PA ; art. 81 al. 1 LTVA [cf. consid. 3.2.1]).

1.2 Le recourant, destinataire de la décision attaquée, a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). Intervenu en temps utile (cf. art. 20 al. 1, 21 al. 1 et 50 al. 1 PA), le mémoire du 30 mars 2023 est muni de conclusions claires et motivées (cf. art. 52 al. 1 PA). Le recours est donc recevable (cf. ég. art. 11 et 63 al. 4 PA) et il convient d'entrer en matière.

2.

2.1 En procédure administrative contentieuse, l'objet du litige est défini par trois éléments, à savoir la décision attaquée, les conclusions du recours et, accessoirement, les motifs de celui-ci. En outre, en vertu du principe de l'unité de la procédure, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les prétentions ou rapports juridiques sur lesquels l'autorité administrative compétente s'est préalablement prononcée, ou aurait dû le faire, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la

décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-534/2022 du 6 novembre 2023 consid. 1.2.2 et A-2499/2019 du 14 mai 2021 consid. 2.4.1 ; MOSER ET AL., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd. 2022, n^{os} 2.1 ss).

S'agissant en particulier 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. Dans ce cadre, seuls peuvent être soulevés des griefs relatifs à la question de l'irrecevabilité et les conclusions ne peuvent tendre qu'au prononcé de l'entrée en matière et non, par exemple, à la réforme ou à l'annulation sur le fond de la décision de taxation. En d'autres termes, si le recourant attaque une décision d'irrecevabilité en ne se prononçant que sur le fond de l'affaire, les conditions formelles de recevabilité du recours (art. 52 al. 1 PA) ne sont pas remplies (cf. ATF 135 II 145 consid. 3.1 et 132 V 74 consid. 1.1 ; arrêts du TAF A-534/2022 du 6 novembre 2023 consid. 1.2.2 et A-3472/2022 du 17 octobre 2022 p. 3 ; MARKUS MÜLLER, in : Auer et al. [édit.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren*, 2^e éd. 2019 [ci-après : *Kommentar VwVG*], art. 44 n^o 14 ; MOSER ET AL., *op. cit.*, n^{os} 2.1 ss et 2.213).

2.2 En l'occurrence, le recourant conclut à l'annulation de la décision du 27 février 2023 (ch. 2 des conclusions du recours), par laquelle l'autorité inférieure a, entre autres, déclaré sa réclamation irrecevable en ce qu'elle tendait à l'annulation de son assujettissement pour les années 2012 à 2014 (ch. 1 du dispositif ; cf. consid. C.c ci-avant). Toutefois, le recourant ne conclut pas expressément à la recevabilité de sa réclamation sur ce point ; il ne fait en outre valoir aucun grief relatif à l'irrecevabilité (partielle) de sa réclamation, ni n'avance aucun motif qui justifierait d'annuler la décision entreprise sur ce point. Par ailleurs, si le recourant conclut expressément à ce qu'il soit dit qu'il ne remplit pas les conditions d'assujettissement à la TVA pour les périodes du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2020, il ne prend pas de conclusions semblables concernant les périodes fiscales 2012 à 2014.

Aussi, conformément au principe de la bonne foi (cf. art. 5 al. 3 et art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101] ; art. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 [CC, RS 210]), qui commande aux autorités d'interpréter les déclarations des administrés dans le sens qu'elles doivent raisonnablement leur donner en fonction de l'ensemble des circonstances (cf. arrêt du TF 2C_486/2014 du 25 février 2015 consid. 4.3.1 ; arrêts du TAF A-4848/2021 du 1^{er} avril 2022

consid. 4.1 et A-5191/2017 du 26 août 2019 consid. 4.1), le Tribunal considère que le recourant ne conteste plus son assujettissement pour les années 2012 à (fin) 2014 ; partant, ce point ne fait pas partie de l'objet du litige de la présente procédure de recours (cf. consid. 2.1 ci-avant).

3.

3.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité (art. 49 PA ; à ce propos, cf. MOSER ET AL., op. cit., n° 2.149 ss). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié, ni par l'argumentation juridique développée dans la décision attaquée (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif II, 3^e éd. 2011, p. 300 s.), ni par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA).

3.2

3.2.1 Selon la maxime inquisitoire, qui régit la procédure administrative contentieuse et s'applique en matière de TVA (cf. art. 12 ss PA, applicables en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA), l'autorité (administrative ou judiciaire) établit d'office les faits pertinents (cf. art. 81 al. 2 LTVA ; cf. ég. HÄFELIN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 8^e éd. 2020, nos 1146 ss). L'autorité doit établir d'elle-même les faits, dans la mesure qu'exige l'application correcte de la loi. Cette maxime oblige également l'autorité à déterminer les faits favorables aux intérêts de l'administré, dans la mesure de ses possibilités (cf. ATF 130 I 258 consid. 5 ; arrêts du TAF A-5867/2020 du 30 janvier 2023 [confirmé par arrêt du TF 9C_203/2023 du 18 juillet 2024] consid. 2.4 et A-4848/2021 du 1^{er} avril 2022 consid. 2.2.1 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 295 ; MOSER ET AL., op. cit., n° 1.52 ; RAPHAËL BAGNOUD, La théorie du carrefour - Le juge administratif à la croisée des chemins, in : OREF [édit.], Au carrefour des contributions - Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 493).

La maxime inquisitoire doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA). Le devoir de collaborer concerne non seulement les faits dont l'administré supporte la charge de la preuve, mais s'étend aussi aux faits dont la preuve est à la charge de l'autorité, en particulier ceux que l'administré est le mieux à même de connaître (cf. ATF 148 II 465 consid. 8.3 ; arrêt du TF 1C_53/2022 du 15 mai 2023 consid. 2.1.3 ; BAGNOUD, op. cit., p. 495). En outre, en vertu de son devoir de collaborer, le recourant doit notamment motiver sa requête et indiquer les moyens de preuve disponibles (art. 52 PA) ; aussi, 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 ; KÖLZ ET AL., *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, nos 1135 s.).

3.2.2 La maxime inquisitoire impose au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition, selon sa libre conviction (cf. art. 40 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF, RS 273], applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA, en relation avec l'art. 81 al. 1 LTVA). L'appréciation des preuves est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles de preuve légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens de preuve les uns par rapport aux autres. Le tribunal de céans forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7 ; MOSER ET AL., *op. cit.*, n° 3.140 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 8^e éd. 2023, p. 620).

En matière de TVA, le principe de la libre appréciation des preuves est expressément consacré à l'art. 81 al. 3 LTVA, qui précise que l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis. Néanmoins, malgré l'abolition du formalisme en matière de preuve prévue par la LTVA, les documents écrits, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate, continuent de jouer un rôle considérable, la jurisprudence récente ayant déjà posé certains jalons en la matière (cf. arrêt du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-5867/2020 du 30 janvier 2023 consid. 2.7). A l'inverse, les témoignages, en particulier ceux émanant de l'administré ou de ses proches, de même que les preuves établies après coup et les documents non contemporains aux faits sur lesquels porte le litige, ont une valeur probante quasi nulle en droit fiscal (cf. ATF 133 II 153 consid. 7.2 ; arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 2.3 et A-5867/2020 du 30 janvier 2023 consid. 2.7).

S'agissant du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte : les moyens présentés doivent prouver l'état de fait de manière certaine, la vraisemblance prépondérante n'étant pas

suffisante. Un fait est ainsi tenu pour établi lorsque l'autorité n'a plus de doute sérieux quant à son existence. Il n'est cependant pas nécessaire que la conviction de l'autorité confine à une certitude absolue, qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 ; MOSER ET AL., op. cit., n° 3.141). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il revient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération. La seule allégation ne suffit pas (cf. ATF 147 II 338 consid. 3.2 et 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-5867/2020 du 30 janvier 2023 consid. 2.5 et A-2119/2021 du 28 juin 2021 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 du 1^{er} novembre 2021] consid. 1.5.2).

3.3 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 procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration 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. Une telle manière de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1 et 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêt du TF 1C_350/2022 du 19 janvier 2023 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 et A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 1.5.1 ; MOSER ET AL., op. cit., n° 3.144 ; BAGNOUD, op. cit., p. 489 ss et p. 504 s. ; cf. ég. Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, in : FF 2008 6277 [ci-après : FF 2008 6277], ad art. 81 p. 6394 s. ; art. 33 al. 1 PA a contrario).

En revanche, lorsque l'autorité reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle applique les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre et à défaut de dispositions spéciales, le juge s'inspire de l'art. 8 CC, en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui

entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 1.8 et A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s. ; RHINOW ET AL., Öffentliches Prozessrecht, 4^e éd. 2021, n^{os} 996 ss).

Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait qui correspond à la réalité avec un degré suffisant de certitude pour emporter la conviction du juge (cf. consid. 3.2.2 ci-avant). En d'autres termes, une fois qu'un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus (cf. ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêt du TF 2C_532/2021 du 9 mai 2022 consid. 6.1 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.8 ; BAGNOUD, op. cit., p. 505 s).

3.4 Au vu de ce qui précède, il convient de relever que la maxime 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. arrêts du TAF A-4447/2019 du 20 janvier 2022 consid. 2.3.2, A-4345/2019 du 8 avril 2021 [confirmé par arrêt du TF 9C_298/2021 du 14 mars 2022] consid. 2.3.2 et A-957/2019 du 9 décembre 2019 consid. 1.4.4). Il existe toutefois en pratique une certaine connexité entre ces différentes notions. Ainsi, dans la mesure où, pour établir les faits pertinents, l'autorité 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 l'état de fait. Cette circonstance peut non seulement être prise en compte au stade de la libre appréciation des preuves, mais aussi conduire à un allègement 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 139 II 451 consid. 2.3.2 ; arrêts du TAF A-4447/2019 du 20 janvier 2022 consid. 2.3.2, A-4345/2019 du 8 avril 2021 consid. 2.3.2 et A-5865/2017 du 11 juillet 2019 consid. 5.2 ; BAGNOUD, op. cit., p. 508).

En outre, si l'administré ne doit en règle générale subir aucun désavantage d'un manquement à son devoir de collaborer lorsque sa collaboration n'est pas raisonnablement exigible, soit notamment lorsqu'il est lui impossible de fournir les renseignements requis, tel n'est en revanche pas le cas lorsqu'il lui incombe une obligation spéciale de collaboration ; toutefois,

s'agissant des faits pour lesquels il ne peut être apporté de preuve absolue, le degré de preuve exigé se limitera en principe à la vraisemblance prépondérante (cf. arrêt du TF 2C_611/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-4447/2019 du 20 janvier 2022 consid. 2.3.2 et A-4345/2019 du 8 avril 2021 consid. 2.3.2 ; BAGNOUD, op. cit., p. 496 et 509).

3.5 Le droit d'être entendu, inscrit à l'art. 29 al. 2 Cst. et concrétisé en procédure administrative aux art. 29 ss PA, comprend notamment le droit pour l'intéressé de consulter le dossier, de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre, et d'obtenir une décision motivée (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; arrêt du TF 1C_350/2022 du 19 janvier 2023 consid. 2.1 ; arrêt du TAF A-4369/2022 du 29 août 2023 consid. 6.2). Cela étant, la procédure devant le Tribunal administratif fédéral est essentiellement écrite et l'art. 29 al. 2 Cst. ne garantit pas, de façon générale, le droit d'être entendu oralement, en particulier lorsque le recourant a pu s'exprimer par écrit sans restriction (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.6.1 ; arrêt du TAF A-4118/2021 du 8 février 2023 consid. 4.1 ; cf. ég. consid. 3.2.2 [2^e par.] ci-avant). Cela vaut également s'agissant des procédures fiscales sans caractère pénal, qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'art. 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101 ; cf. ATF 141 II 429 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C_502/2022 du 22 mars 2023 consid. 2 ; arrêt du TAF A-302/2021 du 17 octobre 2022 consid. 4.1 ; MOSER ET AL., op. cit., n° 3.86 ; KÖLZ ET AL., op. cit., n° 248).

En revanche, comme pour toute autre offre de preuve, l'art. 29 al. 2 Cst. impose à l'autorité de donner suite à une demande d'audition lorsque celle-ci a été requise en temps utile, dans les formes prescrites et qu'elle apparaît de nature à influencer sur le sort de la décision à rendre (cf. ég. art. 33 al. 1 PA). Il n'y a toutefois pas violation du droit à l'administration de preuves lorsque la mesure probatoire refusée est inapte à établir le fait à prouver ou lorsque ce fait est sans pertinence. Par ailleurs, cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. consid. 3.3 ci-avant ; ATF

141 II 429 consid. 3.2 et 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-302/2021 du 17 octobre 2022 consid. 4.1 et A-5433/2015 du 2 mars 2018 consid. 5).

Le droit d'être entendu implique également l'obligation, pour l'autorité, de motiver sa décision (cf. art. 35 al. 1 PA). En effet, afin de pouvoir juger de l'opportunité d'un recours, ainsi que, le cas échéant, attaquer utilement la décision, l'administré doit être en mesure de comprendre les motifs ayant fondé la décision de l'autorité et savoir pourquoi celle-ci lui a donné tort. L'autorité de recours doit également pouvoir le déterminer, pour être en mesure d'exercer son contrôle en connaissance de cause (cf. 138 IV 81 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-4666/2020 du 19 janvier 2023 consid. 3.1 et A-3841/2018 du 8 janvier 2020 consid. 5.1). L'autorité n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui paraissent pertinents ; il suffit qu'elle mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. La motivation peut en outre être implicite et résulter des différents considérants de la décision, voire même découler d'une correspondance séparée ou du renvoi à une prise de position d'une autre autorité (cf. ATF 143 III 65 consid. 5.2, 142 II 154 consid. 4.2 et 141 V 557 consid. 3.2.1 ; arrêts du TAF A-4666/2020 du 19 janvier 2023 consid. 3.1 et A-3841/2018 du 8 janvier 2020 consid. 5.1 ; MOSER ET AL., op. cit., n° 3.105).

4.

4.1 Une fois qu'une décision administrative 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, il est possible d'adresser une demande de réexamen à l'autorité administrative qui l'a rendue en vue de sa reconsidération. Cette requête n'est pas expressément prévue par la procédure administrative fédérale. 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 ; ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.1 ; arrêt du TAF A-1501/2023 du 19 juin 2024 consid. 4.1.1 ; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2^e éd. 2018, nos 1415, 1421 et 1436 ss ; cf. ég. KÖLZ ET AL., op. cit., n° 735). Une telle requête n'est soumise à aucune exigence de forme et peut être présentée en tout temps ; en particulier, elle n'est pas soumise aux délais applicables aux demandes de révision proprement dite (cf. art. 67 PA). Toutefois, 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 ; arrêt du TAF A-1501/2023 du 19 juin 2024 consid. 4.1.1 ; TANQUEREL, op. cit., n° 1416 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 398).

4.2 Dans la mesure où la demande de réexamen est un moyen de droit extraordinaire, l'autorité administrative n'est tenue de s'en saisir qu'à certaines conditions. Tel est le cas lorsque le requérant invoque l'un des motifs de révision de l'art. 66 PA, ou lorsque les circonstances se sont modifiées dans une mesure notable – dans les faits ou exceptionnellement sur le plan juridique – depuis le prononcé de la décision matérielle mettant fin à la procédure ordinaire (cf. ATF 146 I 185 consid. 4.1 ; ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.2 ; arrêt du TAF A-1501/2023 du 19 juin 2024 consid. 4.1.2 ; cf. ég. ATAF 2010/27 consid. 2.1, qui parle de demande de reconsidération qualifiée dans le premier cas [invocation d'un motif légal de révision] et d'adaptation dans le second [modification notable des circonstances] ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 399).

Cela étant, les lois fiscales comportent généralement des dispositions qui règlent expressément la modification des décisions – spécialement de taxation – entrées en force. Elles privilégient ainsi la sécurité du droit, en admettant la rectification de telles décisions uniquement en présence d'un motif légal de révision (cf. ATF 121 II 273 consid. 1a/bb ; arrêt du TAF A-1501/2023 du 19 juin 2024 consid. 4.1.3 ; KARIN SCHERRER REBER, in : Waldmann/Krauskopf [édit.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 3^e éd. 2023 [ci-après : Praxiskommentar VwVG], art. 66 n° 4 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, op. cit., p. 560 s.). En d'autres termes, dès lors qu'elles sont entrées en force, les décisions fiscales, contrairement aux décisions administratives ordinaires, acquièrent l'autorité matérielle de choses jugées. Avec pour conséquence que la rectification de ces décisions – que ce soit au sens de réexamen ou de révision – est exclue, sauf motifs qualifiés permettant précisément leur remise en cause. Ces dispositions spéciales doivent être comprises en ce sens que l'autorité ne peut, en principe, procéder à une modification des décisions fiscales qui serait fondée sur d'autres raisons, non mentionnées par ces règles. En outre, à défaut de déployer des effets durables, les décisions de taxation n'ont en principe pas à être adaptées à une évolution subséquente de la situation de fait (cf. arrêts du TAF A-1501/2023 du 19 juin 2024 consid. 4.1.3 et A-355/2018 du 28 octobre 2019 consid. 4.3 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 410 ss).

En matière de TVA, la modification des décisions de l'AFC entrées en force est régie à l'art. 85 LTVA, qui prévoit que les dispositions des art. 66 à 69 PA sont applicables. Le réexamen des décisions rendues par l'AFC en ce domaine ne peut donc être requis que pour l'un des motifs énoncés de manière exhaustive à l'art. 66 al. 1 et 2 PA (cf. arrêts du TAF A-1501/2023 du 19 juin 2024 consid. 4.1.3 et A-355/2018 du 28 octobre 2019

consid. 5.1 s. et réf. cit. ; MARTIN KOCHER, in : Zweifel et al. [édit.], Loi fédérale régissant la TVA, 2015 [ci-après : Commentaire LTVA], art. 85 n° 7 s. ; AUGUST MÄCHLER, Kommentar VwVG, art. 66 n° 11 ; KÖLZ ET AL., op. cit., n^{os} 1328 s.), à savoir notamment en présence de faits nouveaux important ou de nouveaux moyens de preuve, ou lorsque l'autorité de recours n'a pas tenu compte de faits importants établis par pièces (cf. à ce propos consid. 4.5 ci-après). A défaut, c'est-à-dire si le requérant n'invoque pas un motif de révision prévu à l'art. 66 PA ou à tout le moins des faits qui tombent sous le coup d'un des motifs légaux de révision, l'AFC n'a pas à entrer en matière sur la demande de réexamen.

4.3 En outre, conformément à la règle de la subsidiarité de la révision – et du réexamen – par rapport au recours (art. 66 al. 3 PA), le requérant ne peut pas se prévaloir des motifs mentionnés à l'art. 66 al. 2 let. a à c PA, si ces motifs pouvaient déjà être invoqués dans la procédure précédant la décision de l'autorité fiscale ou par la voie du recours contre cette décision. En particulier, ne peuvent être soulevés dans ce cadre que les éléments – de fait ou de preuve – que le requérant ne connaissait pas lors du prononcé de la première décision, ou dont il ne pouvait se prévaloir ou n'avait pas de raison de se prévaloir à l'époque. Cela implique qu'il doit avoir fait preuve de toute la diligence que l'on peut exiger de lui. Celle-ci fera notamment défaut si la découverte du fait ou du moyen de preuve est le fruit de recherches qui auraient pu et dû être effectuées plus tôt (cf. ATF 138 II 386 consid. 5.1 et réf. cit. ; ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3 et 2013/37 consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-5881/2023 du 5 août 2024 consid. 4.4.2 [attaqué devant le TF {procédure 9C_475/2024}], A-5094/2023 du 21 novembre 2023 p. 2 et A-3812/2021 du 14 janvier 2022 [confirmé par arrêt du TF 2C_170/2022 du 21 décembre 2022] consid. 6.3 ; MÄCHLER, Kommentar VwVG, art. 66 n^{os} 18 et 27 ss ; SCHERRER REBER, Praxiskommentar VwVG, art. 66 n^{os} 25 ss ; TANQUEREL, op. cit., n° 1291 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 397).

Selon la doctrine et la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, le respect du principe de la subsidiarité constitue une condition de recevabilité de la demande de révision, respectivement de réexamen (cf. arrêt du TAF A-5881/2023 du 5 août 2024 consid. 4.4.2 ; pour l'arrêt de principe à ce sujet, cf. ATAF 2021 VI/4 consid. 6 et 7 et réf. cit., concernant la révision des arrêts du TAF, dont le raisonnement est applicable par analogie à la procédure de révision selon les art. 66 ss PA ; SCHERRER REBER, Praxiskommentar VwVG, art. 66 n^{os} 44 s. ; MÄCHLER, Kommentar VwVG, art. 66 n° 33 ; TANQUEREL, op. cit., n° 1292). En d'autres termes, il résulte du caractère extraordinaire et donc subsidiaire de ce moyen de droit, qui constitue une exception à l'autorité matérielle de la chose jugée,

qu'il n'y a en principe pas lieu d'entrer en matière sur une telle demande, lorsque le motif invoqué pouvait déjà être soulevé au cours de la procédure ordinaire devant l'autorité administrative ou dans un recours au Tribunal administratif fédéral (cf. ATAF 2021 VI/4 consid. 8 ; arrêts du TAF A-5881/2023 du 5 août 2024 consid. 4.4.2, A-1720/2023 du 27 mai 2024 consid. 2.1.1 et A-5094/2023 du 21 novembre 2023 p. 4 ; exception : cf. ATAF 2021 VI/4 consid. 9.1).

En effet, la procédure de réexamen ne saurait servir de prétexte pour remettre continuellement en question des décisions entrées en force, ni viser à éluder les dispositions légales sur les délais de recours (cf. ATF 146 I 185 consid. 4.1 ; arrêt du TF 2C_315/2021 du 25 mai 2021 consid. 4 ; ATAF 2009 I/8 consid. 4.2.3 ; arrêt du TAF A-1501/2023 du 19 juin 2024 consid. 4.1.3). Elle ne saurait non plus servir à supprimer une erreur de droit, à bénéficier d'une nouvelle interprétation ou d'une nouvelle pratique, ou encore à obtenir une nouvelle appréciation de faits qui étaient déjà connus en procédure ordinaire. Une décision infondée à l'origine, mais non contestée, n'a pas à être modifiée par la suite du seul fait qu'il résulte de jugements rendus dans des procédures parallèles que la situation juridique diffère de celle qu'a retenue l'autorité qui a rendu la décision initiale. Par principe, une erreur dans l'application du droit doit être invoquée à l'aide des voies de recours ordinaires ouvertes contre la décision et l'on ne peut revenir sur celle-ci que de manière exceptionnelle, si elle est affectée d'erreurs matérielles particulièrement graves (cf. ATF 138 I 61 consid. 4.5 ; arrêt du TF 2C_89/2022 du 3 mai 2022 consid. 3.2 ; ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3 ; arrêts du TAF A-1501/2023 du 19 juin 2024 consid. 4.1.3 et A-3812/2021 du 14 janvier 2022 consid. 6.3 ; SCHERRER REBER, Praxis-kommentar VwVG, art. 66 n° 30 ; MÄCHLER, Kommentar VwVG, art. 66 n° 18 et 21 ; cf. ég. consid. 4.5.2 ci-après).

4.4 Lorsque les conditions de recevabilité ne sont pas satisfaites, l'autorité n'entre pas en matière, au fond, sur la demande de réexamen et rend à cet égard une décision, au sens de l'art. 5 PA, susceptible de recours. L'objet du litige étant limité par celui de la contestation (cf. consid. 2.1 ci-avant), seul le refus d'entrer en matière de l'autorité inférieure peut dans ce cas être contesté, en alléguant que celle-ci a nié à tort l'existence des conditions requises pour l'obliger à statuer au fond, et les conclusions ne peuvent tendre qu'au prononcé de l'entrée en matière. Une exception paraît justifiée lorsque, sans s'en tenir strictement aux conditions de recevabilité, l'autorité a clairement indiqué que, dans l'hypothèse où elle serait entrée en matière, la demande aurait dû être rejetée (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.4.3 et 2010/27 consid. 2.1.3 ; arrêts du TAF A-1501/2023 du

19 juin 2024 consid. 4.1.2 et A-3812/2021 du 14 janvier 2022 consid. 6.4 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 403).

A l'inverse, si l'autorité estime que la demande de réexamen est recevable, elle entre alors en matière et examine si la demande est fondée, c'est-à-dire si le motif de révision allégué est réalisé. Si à l'issue de cet examen, elle arrive à la conclusion que le motif de révision invoqué n'est pas réalisé, elle rejette la demande de réexamen, par une décision susceptible de recours. Si l'autorité considère au contraire que le motif est réalisé et que la demande est en conséquence fondée, elle rend successivement deux décisions distinctes, même si, en règle générale, elle le fait dans un seul acte : par la première décision, dénommée le rescindant, elle annule l'arrêt formant l'objet de la demande de révision ; par la seconde, appelée le rescisoire, elle statue à nouveau sur le recours dont elle avait été précédemment saisie (cf. art. 68 PA ; arrêts du TAF A-1501/2023 du 19 juin 2024 consid. 4.1.2 et A-1720/2023 du 27 mai 2024 consid. 2.2.2 ; MÄCHLER, Kommentar VwVG, art. 68 n° 1). Ce nouveau prononcé peut faire l'objet d'un recours pour des motifs de fond. Dans cette hypothèse, le litige a pour objet la décision sur réexamen et non pas la décision initiale (cf. ATF 113 la 146 consid. 3c ; arrêt du TF 2C_555/2015 du 21 décembre 2015 consid. 4 ; ATAF 2010/27 consid. 2.1.4 ; arrêt du TAF A-1501/2023 du 19 juin 2024 consid. 4.1.2 ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 403 s.).

4.5

4.5.1 Par faits et moyens de preuve nouveaux importants au sens de l'art. 66 al. 2 let. a PA, il faut entendre les faits qui s'étaient déjà produits au moment de la décision initiale de l'affaire, mais dont la connaissance est intervenue plus tard – par opposition aux faits qui sont survenus subséquemment –, et les moyens de preuve propres à établir de tels faits. En outre, selon la pratique en vigueur en matière de révision, applicable par analogie à l'institution du réexamen, les faits et moyens de preuve nouveaux ne peuvent entraîner la révision ou le réexamen d'une décision entrée en force que s'ils sont pertinents et suffisamment importants pour conduire à une nouvelle appréciation de la situation, c'est-à-dire de nature à entraîner une modification de l'état de fait à la base de la décision et, ainsi, une décision plus favorable au requérant. En d'autres termes, il est nécessaire que les faits nouveaux soient susceptibles d'influencer l'issue de la procédure, de sorte que l'on peut supposer qu'ils auraient amené l'autorité à prendre une décision différente s'ils avaient été connus à temps, et que les moyens de preuve offerts soient propres à établir les faits en question (cf. ATAF 2019 I/8 consid. 4.2.3 ; arrêts du TAF A-3812/2021 du 14 janvier 2022 consid. 6.3 et A-355/2018 du 28 octobre 2019 consid. 5.2 ;

SCHERRER REBER, Praxiskommentar VwVG, art. 66 n° 25 ; MÄCHLER, Kommentar VwVG, art. 66 n°s 18 ss ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 397 s.).

4.5.2 Concernant le motif de révision de l'art. 66 al. 2 let. b PA (1^{re} phrase), à savoir l'inadvertance de l'autorité de recours, sa réalisation suppose que cette dernière n'ait pas tenu compte de faits importants en omettant de prendre en considération une pièce déterminée, versée au dossier, ou en s'écartant par mégarde de la teneur exacte de celle-ci. Elle se distingue de la fausse appréciation, soit des preuves administrées devant l'autorité, soit de la portée juridique des faits établis. L'inadvertance doit se rapporter au contenu même du fait – lequel doit être d'une importance susceptible d'entraîner une décision différente –, à sa perception par l'autorité, mais non à son appréciation juridique. Aussi, la révision n'est pas possible lorsque c'est sciemment que l'autorité a refusé de tenir compte d'un fait parce qu'elle le considérait comme non-pertinent pour la décision à prendre, car un tel refus relève du droit (cf. arrêt du TAF A-1299/2023 du 9 août 2023 p. 8 ; SCHERRER REBER, Praxiskommentar VwVG, art. 66 n°31 ; MÄCHLER, Kommentar VwVG, art. 66 n° 21 ; cf. ég., concernant l'art. 121 let. d de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110], arrêt du TF 6F_47/2023 du 10 janvier 2024 consid. 3 et arrêt du TAF A-2772/2021 du 11 août 2021 consid. 2.2).

5.

5.1 Conformément à l'art. 10 al. 1 LTVA, est assujetti à l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse – pour autant qu'il n'en soit pas libéré en vertu de l'al. 2 de cette disposition – quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient la forme juridique de l'entreprise et le but poursuivi. Selon l'art. 10 al. 1^{bis} LTVA, exploite une entreprise quiconque exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence [...] (let. a) et agit en son propre nom vis-à-vis des tiers (let. b).

5.1.1 La loi ne définit pas la notion d'indépendance au sens de l'art. 10 al. 1^{bis} let. a LTVA. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, cette notion doit être comprise de manière plutôt « large », compte tenu de la nature de la TVA en tant qu'impôt général sur la consommation (cf. arrêts du TAF A-2047/2023 du 3 juillet 2024 consid. 3.2.2, A-4896/2021 du 2 mai 2023 consid. 3.3 et A-904/2017 du 18 décembre 2017 consid. 3.2 ; cf. ég. MOLLARD ET AL., Traité TVA, 2009, p. 425 n° 27 ; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, 1999, p. 115 et

175). En outre, la jurisprudence relative à la notion d'activité indépendante rendue sur la base de l'art. 21 al. 1 de l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300) reste valable sous le nouveau droit (cf. arrêts du TF 2C_1001/2015 du 5 juillet 2016 consid. 3.3 s. et 2C_850/2014 du 10 juin 2016 consid. 8.2.2 [non publié aux ATF 142 II 388] ; arrêt du TAF A-777/2013 du 30 juillet 2014 consid. 2.1.1).

Pour déterminer si une activité est exercée à titre indépendant du point de vue de la TVA, la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche est décisive (cf. ATF 121 I 259 consid. 3.c ; arrêt du TAF A-2047/2023 du 3 juillet 2024 consid. 3.3.2). Le statut au plan des assurances sociales et en matière d'impôts directs, de même que les relations contractuelles de droit privé, constituent des indices, mais ne sont pas déterminants. La qualification doit intervenir en appréciant l'ensemble des aspects pertinents, principalement suivant des critères économiques et factuels (cf. ATF 144 V 111 consid. 4.2 ; arrêts du TF 2C_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.4 et 2C_387/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.3 ; arrêts du TAF A-2047/2023 du 3 juillet 2024 consid. 3.3.2 et A-4281/2022 du 4 mars 2024 consid. 4.3.1 ; REGINE SCHLUCKEBIER, in : Geiger/Schluckebier [édit.], MWSTG Kommentar, 2^e éd. 2019 [ci-après : MWSTG Kommentar], art. 10 n° 68).

Selon la jurisprudence relative à l'art. 21 al. 1 aLTVA et comme le Tribunal fédéral l'a encore récemment confirmé, le fait d'agir en son propre nom vis-à-vis des tiers – circonstance que l'ancienne loi ne mentionnait pas comme un élément caractéristique de l'entreprise (cf. consid. 5.1 ci-avant et 5.1.2 ci-après) – constitue un indice important d'indépendance (cf. arrêts du TF 2C_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.4 et 2C_1001/2015 du 5 juillet 2016 consid. 3.4 ; cf. ég. arrêts du TAF A-2047/2023 du 3 juillet 2024 consid. 3.3.2, A-4281/2022 du 4 mars 2024 consid. 4.3.2 et A-4896/2021 du 2 mai 2023 consid. 3.3 ; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, art. 10 n° 68). En d'autres termes, exerce à titre indépendant une activité professionnelle ou commerciale celui qui fournit ses prestations en son nom, en apparaissant comme prestataire vis-à-vis de l'extérieur. Dès lors qu'une personne remplit ces conditions, elle est en principe considérée comme un assujetti distinct et les prestations qu'elle fournit lui sont attribuées, tant aux fins de l'assujettissement que de l'imposition (cf. arrêts du TF 2C_927/2019 du 10 février 2020 consid. 2.2.3 et 2C_850/2014 du 10 juin 2016 consid. 8.1.1 [non publié aux ATF 142 II 388] ; arrêts du TAF A-4281/2022 du 4 mars 2024 consid. 4.4.1 et A-5345/2018 du 3 octobre 2019 [confirmé par arrêt du TF 2C_927/2019 du 10 février 2020] consid. 2.2.3).

En outre, le fait de supporter le risque entrepreneurial, de même que la liberté d'accepter ou non une tâche et de s'organiser en vue d'exécuter celle-ci, dénotent une activité indépendante. Joue également un rôle le fait d'employer du personnel, d'effectuer des investissements importants, de disposer de ses propres locaux, d'avoir différents partenaires d'affaires, ou encore d'être indépendant du point de vue de l'économie d'entreprise et de l'organisation du travail (cf. arrêts du TF 2C_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.4, 2C_387/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.3 et 2C_1001/2015 du 5 février 2016 consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-2047/2023 du 3 juillet 2024 consid. 3.3.2, A-4281/2022 du 4 mars 2024 consid. 4.3.2 et A-4896/2021 du 2 mai 2023 consid. 3.3 ; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, art. 10 n° 68). En revanche, toute personne qui dépend d'un employeur du point de vue de la gestion de l'entreprise ou de l'organisation du travail, qui perçoit un salaire et n'assume pas de risque entrepreneurial à proprement parler, doit en règle générale être considérée comme exerçant une activité dépendante salariée (cf. arrêt du TF 2C_927/2019 du 10 février 2020 consid. 2.2.2 ; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, art. 10 n° 67) – non pertinente du point de vue de la TVA (cf. art. 18 al. 2 let. j LTVA).

5.1.2 Depuis le 1^{er} janvier 2010, le fait d'agir en son propre nom vis-à-vis des tiers est un élément constitutif de la notion d'entreprise telle que définie par la loi à l'art. 10 al. 1^{bis} let. b LTVA (ancien art. 10 al. 1 let. b dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2009 5203]). Au même titre que l'indépendance (cf. consid. 5.1.1 ci-avant), ce critère constitue ainsi une condition autonome de l'assujettissement subjectif à la TVA (cf. arrêts du TF 2C_727/2021 du 11 mai 2022 consid. 4.1.4 et 2C_345/2020 du 14 avril 2021 consid. 4.3.3 ; arrêt du TAF A-4783/2015 du 20 février 2017 consid. 3.5.1 ; RALF IMSTEPF, Der mehrwertsteuerliche « Aussenaustritt », in : Archives de droit fiscal [ci-après : Archives] 82 451 [ci-après : « Aussenaustritt »], p. 464).

Il découle de la jurisprudence rendue sous l'ancien droit (cf. arrêt du TF 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 4.2), ainsi que de la formulation de l'art. 10 al. 1^{bis} let. b LTVA, que la réalisation de cette condition suppose d'agir de manière reconnaissable à l'égard des tiers, c'est-à-dire qu'il faut un minimum d'apparence économique. En outre, il faut apparaître en nom propre ou de manière autonome (« eigenständig » ; cf. arrêts du TAF A-4281/2022 du 4 mars 2024 consid. 4.4.2 et A-2978/2022 du 31 janvier 2024 consid. 3.3.2 ; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, art. 10 n° 72 ; CLAUDIO FISCHER, Commentaire LTVA, art. 10 n° 49 ; MOLLARD ET AL., op. cit., p. 427 n° 32 ; pour plus de détails, voir IMSTEPF, « Aussenaustritt »,

p. 458 ss et 464), ce qui signifie que l'entreprise doit afficher sa présence sur le marché sous son propre nom (cf. FF 2008 6277, ad art. 10 p. 6337 ; arrêt du TAF A-4783/2015 du 20 février 2017 consid. 3.5.1).

L'apparence extérieure, soit le fait d'agir en son propre nom vis-à-vis des tiers, n'est pas seulement relevante en matière d'assujettissement ; elle constitue également un critère d'attribution des prestations. Ainsi, selon l'art. 20 al. 1 LTVA, une prestation est réputée fournie par la personne qui apparaît vis-à-vis des tiers comme le fournisseur de la prestation. Cette disposition – qui reprend la règle jurisprudentielle selon laquelle le prestataire TVA est en principe celui qui, apparaissant comme tel vis-à-vis de l'extérieur, agit en son propre nom – sert à déterminer à qui la prestation doit être attribuée dans le cadre de relations multipartites (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.3 ; arrêts du TF 2C_927/2019 du 10 février 2020 consid. 2.2.3 et 2C_1001/2015 du 5 juillet 2016 consid. 3.2 ; FELIX GEIGER, MWSTG Kommentar, art. 20 n° 3 ; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, art. 10 n°s 70 s. ; PIERRE-MARIE GLAUSER, Commentaire LTVA, art. 20 n°s 1 et 18 ; FISCHER, Commentaire LTVA, art. 10 n°s 7 et 48 ss ; IMSTEPF, « Aussenautritt », p. 462 s. ; *le même*, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in : Archives 78 757 [ci-après : Zuordnung von Leistungen], p. 761 s.).

L'apparence extérieure revêt ainsi une importance cruciale en matière de TVA et ce, indépendamment de la manière dont les relations entre les parties s'analysent sur le plan du droit civil. Dans le cadre de l'examen de l'assujettissement, comme pour l'attribution des prestations, il s'agit de se demander comment l'activité exercée, respectivement la prestation offerte, apparaît pour le public de manière générale, autrement dit, comment elle est objectivement perçue par un tiers neutre. Cette question s'apprécie au regard de l'ensemble des circonstances considérées dans une perspective avant tout économique (cf. arrêts du TAF A-4281/2022 du 4 mars 2024 consid. 4.4.2, A-2093/2022 du 9 février 2024 consid. 6.1.2 et A-2978/2022 du 31 janvier 2024 consid. 3.3.2 s. ; SCHLUCKEBIER, MWSTG Kommentar, art. 10 n° 71 ; IMSTEPF, Zuordnung von Leistungen, p. 761 s.).

5.2 Dans plusieurs affaires concernant des établissements érotiques, le Tribunal administratif fédéral a considéré de façon constante que pour l'attribution des prestations qui y sont fournies par les hôtesses, sont déterminants la manière dont l'offre est objectivement perçue par un tiers neutre et le degré d'indépendance des hôtesses ou, au contraire, leur degré d'intégration dans l'organisation du salon (cf. arrêts du TAF A-4281/2022 du 4 mars 2024 consid. 4.4.3 et 5.3.3 et A-4326/2019 du

22 juin 2021 consid. 2.3.4 et 3.4.2.2 [3^e par.]; cf. ég. arrêts du TF 2C_261/2012 du 23 juillet 2012 consid. 3.2 et 2C_518/2007 du 11 mars 2008 consid. 3.2).

La jurisprudence fédérale a précisé les critères permettant de déterminer quand l'activité des hôtesse doit être qualifiée de dépendante, avec pour conséquence que leurs prestations sont attribuées à l'exploitant du salon. Tel est notamment le cas lorsque c'est le salon ou l'agence qui apparaît au registre du commerce, de même que sur le site internet et autres supports publicitaires, alors que les hôtesse y sont présentées comme une offre de l'établissement. Plaident également en faveur du caractère dépendant de l'activité des hôtesse le fait que les clients doivent passer par l'agence pour obtenir un premier rendez-vous avec la personne de leur choix, que la prise de contact et la fixation d'un rendez-vous interviennent par le biais d'un numéro de téléphone enregistré au nom de l'exploitant, que les hôtesse exercent leur activité dans le cadre protégé de l'établissement et fournissent les prestations vantées par celui-ci, ou encore que la présence de prestataires de services (hôtesse ou escortes) soit garantie (cf. arrêts du TF 2C_1001/2015 du 5 juillet 2016 consid. 4 et 2C_262/2012 du 23 juillet 2012 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-4281/2022 du 4 mars 2024 consid. 4.4.4 et A-4326/2019 du 22 juin 2021 consid. 3.4.2.1 s.).

Au plan de l'organisation, constituent notamment des indices d'une activité dépendante le fait que ce soit l'établissement qui choisisse les personnes pouvant exercer leur activité dans le cadre du salon ou de l'agence, ou qui fixe les tarifs de certaines des prestations offertes, ainsi que les modalités de paiement. Il en va de même du fait que la publicité soit effectuée par le salon, ou encore que les personnes y exerçant leur activité ne disposent pas d'une indépendance suffisante du point de vue de l'économie d'entreprise et de l'organisation du travail (temps de travail, engagement, philosophie de travail, etc.). Ainsi, le fait que les hôtesse doivent s'en tenir aux horaires d'ouverture ou qu'elles aient des contraintes liées à la disponibilité des locaux sont autant d'indices d'intégration au plan de l'organisation (cf. arrêts du TF 2C_1001/2015 du 5 juillet 2016 consid. 4, 2C_850/2014 du 10 juin 2016 consid. 8.1.2 [non publié aux ATF 144 II 388], 2C_261/2012 du 23 juillet 2012 consid. 3.2 et 4.3 et 2C_262/2012 du 23 juillet 2012 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-4281/2022 du 4 mars 2024 consid. 4.4.4 et A-4326/2019 du 22 juin 2021 consid. 3.4.2.1 s.).

Par ailleurs, comme le Tribunal fédéral a eu l'occasion de le relever, les critères classiques de délimitation entre activité indépendante et activité salariée ne sont que partiellement pertinents dans un domaine d'activité tel

que celui-ci (cf. arrêt du TF 2C_927/2019 du 10 février 2020 consid. 2.2.7). Le fait, par exemple, que les hôtesse ou escortes ne soient pas obligées de donner suite à un rendez-vous n'est pas relevant, dans la mesure où cela s'explique moins par la volonté de leur laisser toute liberté dans l'exercice de leur activité que par le souci ne pas tomber sous le coup des dispositions pénales réprimant l'encouragement de la prostitution. De même, le fait que les hôtesse ne bénéficient pas d'un revenu garanti – ce qui constitue d'ordinaire un indice d'activité indépendante – n'est pas non plus décisif (cf. arrêt du TF 2C_850/2014 du 10 juin 2016 consid. 8.1.2 [non publié aux ATF 144 II 388], avec réf. à l'arrêt 2C_262/2012 consid. 4.3).

6.

6.1 En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation, en vertu duquel l'assujetti est tenu de s'annoncer et de remettre spontanément à l'AFC le décompte de la créance fiscale, ainsi que d'acquitter celle-ci dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (cf. art. 66 al. 1, art. 71 al. 1 et art. 86 al. 1 LTVA). Même si le nouveau droit a assoupli ce principe sur certains aspects (cf. à ce propos ATF 140 II 202 consid. 5.4), il n'en demeure pas moins qu'il appartient à l'administré de contrôler s'il remplit les conditions d'assujettissement à la TVA et, le cas échéant, d'établir lui-même la créance fiscale le concernant. L'AFC n'a pas à intervenir à cet effet, si ce n'est à des fins de contrôle, et n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4 ; arrêts du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.7.1 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 2.1 ; FELIX GEIGER, Commentaire LTVA, art. 86 n° 1 ; PIERRE SCHEUNER, Commentaire LTVA, art. 71 n°1 ss ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^e éd. 2021, p. 518 n° 329 s.).

6.2 Selon l'art. 70 al. 1 LTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables et les documents pertinents conformément aux principes du droit commercial, l'AFC pouvant exceptionnellement fixer des obligations allant au-delà si ces contraintes sont indispensables à une perception correcte de l'impôt. Cette dernière a notamment fait usage de cette compétence dans le cadre de l'Info TVA 16 (« Comptabilité et facturation » [ci-après : Info TVA 16]). Comme le prévoyait explicitement l'art. 58 al. 1 aLTVA, la tenue des livres comptables doit permettre de constater aisément et de manière sûre les faits importants pour la détermination de l'assujettissement et le calcul de la créance fiscale (cf. ATF 140 II 495 consid. 3.4.4 ; arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 5.1 et A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 4.2 ; REHFISCH/ROHNER, Commentaire LTVA, art. 70 n° 5 ;

PER PROD'HOM, in : Bellanger et al. [édit.], Les procédures en droit fiscal, 4^e éd. 2021, p. 266). Même s'il encaisse et décaisse peu d'argent liquide, l'assujetti doit tenir au moins un livre de caisse mentionnant tous les chiffres d'affaires, lesquels doivent être justifiés par les pièces correspondantes (cf. arrêts du TF 2C_885/2019 du 5 mars 2020 consid. 5.5 et 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.8.3 ; REHFISCH/ROHNER, Commentaire LTVA, art. 70 n^{os} 9 ss ; cf. ég. Info TVA 16 ch. 4.2.2).

Conformément à l'art. 70 al. 2 LTVA, l'assujetti doit par ailleurs conserver dûment ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents jusqu'à l'expiration de la prescription absolue de la créance fiscale (cf. art. 42 al. 6 LTVA), l'art. 958f du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) étant réservé. Selon la pratique administrative (cf. Info TVA 16, ch. 1.4), confirmée par la jurisprudence fédérale, une comptabilité qui n'est pas tenue correctement, de même que l'absence des comptes annuels, de documents et de justificatifs, peuvent entraîner une détermination par estimation de la TVA, fondée sur l'art. 79 LTVA (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 5.2 et A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.2.1 ; cf. ég. REHFISCH/ROHNER, Commentaire LTVA, art. 70 n^{os} 9 ss). Il en va de même, en présence d'un nombre important de transactions réalisées en espèces, lorsque l'assujetti n'effectue pas de contrôle quotidien de sa caisse, ni ne tient avec rigueur un livre de caisse (cf. arrêts du TF 2C_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 7.2 et 2C_885/2019 du 5 mars 2020 consid. 5.2 ; arrêt du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 4.2 ; REHFISCH/ROHNER, Commentaire LTVA, art. 70 n^o 17).

6.3 Selon l'art. 79 al. 1 LTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets (lacunes formelles), ou que les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité (lacunes matérielles), l'AFC procède, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une taxation par estimation. 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. arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.1 et A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.3.1 ; JÜRIG STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^o 7 ; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in : Archives 69 511, ch. 3.1.2).

6.4 Si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'AFC n'est pas seulement autorisée, mais bien tenue de procéder à une estimation du

chiffre d'affaires imposable (cf. arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.3 et A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.9.1 ; BEATRICE BLUM, *Kommentar MWSTG*, art. 79 n^{os} 6 s.). Les cas dans lesquels l'assujetti se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants ou inexistant, ne doivent pas se solder par une perte d'impôt. Au contraire, il s'agit d'éviter que l'assujetti qui a rempli son devoir de collaboration ne soit tenu de payer des impôts plus élevés que celui 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. arrêts du TF 2C_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 7.3 et 8.2 et 2C_885/2019 du 5 mars 2020 consid. 6.1 ; arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.3 et A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.9.3 ; STEIGER, *Commentaire LTVA*, art. 79 n^{os} 3 s. ; MOLLARD, *op. cit.*, ch. 3.2.1).

6.5 Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit tenir compte de toutes les circonstances dont elle a connaissance et choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de 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 en exigeant que l'AFC procède dans les limites de son pouvoir d'appréciation (cf. arrêts du TF 2C_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 8.2 et 2C_885/2019 du 5 mars 2020 consid. 6.1 ; arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.4 et A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.9.4 ; STEIGER, *Commentaire LTVA*, art. 79 n^{os} 5 et 23).

Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou à reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité. Les parties probantes de la comptabilité et, le cas échéant, les pièces existantes doivent, autant que possible, être prises en compte dans l'estimation. Elles peuvent également servir de base de calcul à cette fin (cf. arrêt du TF 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.4 et A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.9.4 ; STEIGER, *Commentaire LTVA*, art. 79 n^{os} 25 ss ; MOLLARD, *op. cit.*, ch. 3.2.2).

6.6 Dans la procédure de recours, l'assujetti peut d'une part remettre en cause la réalisation des conditions de l'estimation, ainsi que, d'autre part, l'estimation du chiffre d'affaires en tant que telle. Dans un premier temps,

il appartient à l'AFC de prouver que les conditions d'application de la taxation par estimation sont remplies. Sur ce point, c'est elle qui supporte le fardeau de la preuve et le tribunal de céans jouit d'un plein pouvoir d'examen (cf. consid. 3.1 ci-avant ; ATAF 2009/60 consid. 2.9.2 ; arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.5 et A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.10.1 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^{os} 33 et 37).

Dans un deuxième temps, il sied de se demander si l'AFC a procédé correctement à l'estimation. Là encore, le fardeau de la preuve incombe à l'autorité. Le Tribunal administratif fédéral examine notamment l'estimation sous l'angle du choix des méthodes par l'AFC et sur le point de savoir s'il a été tenu compte des particularités de l'entreprise (cf. arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.5 et A-2826/2017 du 12 février 2019 consid. 2.5). Cela étant, lors même que sa cognition n'est pas restreinte par la loi (cf. consid. 3.1 ci-avant), le Tribunal fait preuve de retenue lors de son analyse de l'exactitude de l'estimation. Il ne remplace l'appréciation de l'autorité inférieure par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes, c'est-à-dire si l'autorité a excédé ou abusé de son pouvoir d'appréciation. Toutefois, de jurisprudence constante, le Tribunal se doit de contrôler si l'AFC a satisfait aux obligations de motiver qui lui incombent (cf. arrêt du TF 2C_950/2015 du 11 mars 2016 consid. 4.5 ; arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.5 et A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.10.1 et 2.10.2 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^{os} 33 et 36).

Dans un troisième temps, s'il s'avère que les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est au recourant qu'il revient de fournir les moyens de preuve attestant du caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée par l'administration. Le Tribunal administratif fédéral fait preuve de retenue lors de son examen et n'intervient que si l'autorité abuse de son pouvoir. Cette retenue découle de la marge d'appréciation que l'art. 79 al. 1 LTVA attribue à l'AFC (cf. arrêt du TF 2C_1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.5 ; arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.5 et A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.10.2 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^o 38 ; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, Droit administratif, vol. I, 3^e éd. 2012, p. 743 ; MARTIN KOCHER, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen, 2018, p. 143).

Le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation réalisée par l'AFC ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences. Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation juridiquement incorrecte qu'il a lui-même créée (cf. arrêts

du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.4 et A-1558/2020 du 3 novembre 2021 consid. 3.5). L'assujetti doit ainsi tolérer l'incertitude qui résulte nécessairement de l'estimation opérée du fait de la violation de ses devoirs (cf. consid. 6.4 ci-avant). Aussi, ce n'est que s'il prouve que l'instance précédente a commis de très importantes erreurs d'appréciation que le Tribunal remplace l'appréciation de cette dernière par la sienne (cf. arrêt du TF 2C_576/2015 du 29 février 2016 consid. 3.4 et 4.4.1 ; arrêts du TAF A-1705/2023 du 24 mai 2024 consid. 6.4 et A-2922/2022 du 25 janvier 2024 consid. 2.10.2 ; STEIGER, Commentaire LTVA, art. 79 n^{os} 33 et 36).

7.

7.1 En l'espèce, le recourant conclut à l'annulation de la décision sur réclamation de l'AFC du 27 février 2023 et à ce qu'il soit dit qu'il ne remplit pas les conditions d'assujettissement à la TVA pour les périodes fiscales du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2020. Il s'agit de rappeler ici qu'il n'y a pas lieu de revenir sur la décision entreprise en ce que celle-ci déclare irrecevable la requête tendant à l'annulation de l'assujettissement du recourant pour les années 2012 à 2014 (cf. consid. 2.2 ci-avant). Aussi, il faut considérer que le recourant conteste en premier lieu la décision du 27 février 2023 en ce qu'elle rejette sa requête en réexamen de la décision du 1^{er} octobre 2021 – portant sur la créance fiscale pour les années 2015 à 2019 et sur l'immatriculation du recourant au registre des assujettis TVA jusqu'au 31 décembre 2020, et qui est entrée en force suite à l'arrêt d'irrecevabilité rendu par le Tribunal administratif fédéral le 1^{er} décembre 2021 (A-4984/2021 ; cf. consid. B in fine ci-avant ; cf. ég. consid. 4.1 [ab initio] ci-avant).

A cet égard, l'autorité inférieure a retenu, en substance, que les attestations écrites nouvellement produites par le recourant à l'appui de sa demande – implicite – de réexamen auraient pu et dû être remises plus tôt dans la procédure et ne constituaient par conséquent pas des moyens de preuve nouveaux ouvrant le droit au réexamen de sa décision du 1^{er} octobre 2021. Dans le cadre de son recours du 30 mars 2023, le recourant – qui ne se prévaut pas, à tout le moins expressément, de faits et moyens de preuve nouveaux au sens de l'art. 66 al. 2 let. a PA – ne le conteste pas. Rien au dossier ne vient en outre étayer l'idée selon laquelle l'analyse de l'autorité inférieure serait erronée sur ce point, c'est-à-dire concernant le caractère tardif de la production de ces attestations. Il n'y a dès lors pas lieu d'examiner cette question plus avant (cf. consid. 3.2.1 in fine ci-avant).

Tout au plus se limitera-t-on à relever que dans ces conditions, c'est-à-dire dès lors que le moyen de preuve en cause pouvait déjà être produit dans le cadre de la procédure ordinaire, l'autorité inférieure n'avait pas à entrer en matière sur la demande de réexamen du recourant (cf. consid. 4.3 ci-avant).

7.2 A l'appui de son recours, le recourant invoque désormais une violation de l'art. 66 al. 2 let. b LTVA, faisant valoir que l'autorité inférieure n'a pas tenu compte de faits décisifs établis par pièce au sens de cette disposition. Se plaignant à ce propos d'une constatation inexacte et incomplète des faits pertinents, le recourant reproche à l'AFC, en substance, de ne pas avoir appliqué le droit aux faits tels qu'ils ressortent de la présente cause, mais de s'être contentée de mettre en avant et de citer des éléments et des jurisprudences « exorbitants ». Les conditions d'assujettissement à la TVA des salons de massages érotiques, telles que dégagées par la jurisprudence fédérale, ne seraient ainsi en l'espèce pas réalisées ; en particulier, le recourant fait valoir que n'étant lui-même jamais apparu d'une quelconque façon auprès des clients du Salon, en l'absence notamment de tout site internet, il ne saurait être considéré comme le fournisseur des prestations sexuelles litigieuses.

Cela étant, le recourant n'expose pas – à tout le moins explicitement – quelles pièce(s) déterminée(s) l'autorité inférieure n'aurait pas prise(s) en considération ou dont elle n'aurait par mégarde pas restitué la teneur exacte, ni en quoi les faits supposément importants qu'elle invoque à l'appui de son recours serait établis par celle(s)-ci. Il n'expose en outre pas en quoi il ressortirait de la décision en cause que l'autorité inférieure n'aurait pas tenu compte des faits en question, non pas sciemment, c'est-à-dire parce qu'elle considérerait ces faits – à tort ou à raison – comme non-pertinents, mais par inadvertance. En réalité, il semble que le recourant se plaigne plutôt de l'appréciation juridique faite par l'autorité inférieure des pièces au dossier de la procédure de taxation, ainsi que des faits que cette dernière a considérés comme établis sur la base de ces pièces. Or, comme on l'a vu, l'appréciation des preuves et de la portée juridique des faits qui en découlent, même erronée, ne fonde pas un motif de réexamen d'une décision entrée en force au sens de l'art. 66 al. 2 let. b PA (cf. consid. 4.5.2 ci-avant ; cf. ég. consid. 4.3 [3^e par.] ci-avant).

Mais il y a plus. En effet, le Tribunal ne voit pas pourquoi, et le recourant ne l'explique pas, un tel grief n'aurait pas déjà pu être soulevé – s'il ne l'a pas été – dans la procédure précédant la décision de l'AFC du 1^{er} octobre 2021, puis par la voie du recours contre cette décision. On rappellera que

la procédure de réexamen ne saurait notamment servir à pallier le défaut de recours en temps utile contre la décision susmentionnée (cf. consid. B ci-avant). Aussi et en tout état de cause, le motif invoqué par le recourant ne saurait ouvrir la voie du réexamen (cf. consid. 4.3 ci-avant).

7.3 Partant, en ce qu'elle tendait au réexamen de la décision du 1^{er} octobre 2021, la réclamation du recourant du 19 octobre 2022, qui a été rejetée par l'autorité inférieure, aurait dû en réalité être déclarée irrecevable par celle-ci (cf. consid. 4.3 ci-avant), que ce soit sous l'angle de l'art. 66 al. 2 let. a PA (cf. consid. 7.1 ci-avant) ou de l'art. 66 al. 2 let. b PA (cf. consid. 7.2 ci-avant).

La décision entreprise doit dès lors être réformée en ce sens et le recours rejeté sur ce point (cf. en ce sens arrêt du TF 9C_663/2011 du 4 mai 2012 consid. 2.3).

8.

8.1 En second lieu, en ce qu'il conclut à l'annulation de la décision de l'AFC du 27 février 2023 et à ce qu'il soit dit qu'il ne remplit pas les conditions d'assujettissement pour les périodes du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2020, le recourant conteste son assujettissement en particulier pour l'année 2020, ainsi que le montant de la créance fiscale pour cette même période tel que fixé par l'autorité inférieure (étant rappelé que les années 2015 à 2019 ont quant à elles été traitées dans le cadre d'une demande de réexamen de la décision du 1^{er} octobre 2021, qui doit être déclarée irrecevable [cf. consid. 7.1-7.3 ci-avant]). Sur ce point, l'autorité inférieure a retenu que sur la période considérée (2020), le recourant avait exploité un salon érotique à l'enseigne « Salon X. _____ » et que le chiffre d'affaires résultant des prestations d'ordre sexuel fournies dans le cadre dudit Salon devait lui être attribué.

Le recourant, qui ne conteste pas exploiter le Salon en raison individuelle sous l'enseigne « X. _____ », considère en revanche que le chiffre d'affaires résultant des prestations sexuelles en cause ne lui est pas imputable. D'une part, il se plaint d'une constatation inexacte et incomplète des faits pertinents et fait grief à l'autorité inférieure de ne pas avoir satisfait à son devoir d'instruction. D'autre part, il dénonce une violation du droit fédéral. Il soutient en substance à cet égard avoir uniquement mis l'appartement qu'il louait à la disposition des hôtes, dont il percevait, quelle que soit l'activité déployée par celles-ci, un loyer fixe, exclu du champ de l'impôt en vertu de l'art. 21 al. 2 ch. 21 LTVA. Les recettes résultant des prestations sexuelles ne sauraient par contre lui être

imputées, n'étant lui-même jamais apparu auprès des clients du Salon et les hôtesses jouissant d'une totale indépendance dans l'exercice de leur activité.

8.2 Etant rappelé qu'en tout état de cause, il ne saurait être revenu sur l'inscription du recourant au registre des assujettis TVA pour la période fiscale 2020 (cf. consid. 7 ci-avant), il sied d'examiner si les prestations d'ordre sexuel fournies dans le cadre du Salon au cours de cette période doivent être attribuées au recourant. A cet effet, après s'être penché sur les griefs de constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et de violation du devoir d'instruction (consid. 9 ci-après), il y aura d'abord lieu de déterminer qui, du recourant ou des hôtesses, est apparu vis-à-vis de l'extérieur comme le fournisseur des prestations en cause (consid. 10 ci-après). Il s'agira ensuite d'apprécier le degré d'indépendance des hôtesses dans l'exercice de leur activité, à la lumière d'indices complémentaires ayant trait à l'organisation du Salon (consid. 11 ci-après). Il conviendra enfin d'en tirer les conclusions qui s'imposent quant à l'attribution desdites prestations (consid. 12 ci-après).

9.

9.1 Le recourant reproche d'une part à l'AFC de n'avoir opéré aucune instruction et de s'être fondée sur les faits sommairement établis lors du contrôle en 2012. Considérant que l'autorité inférieure n'a pas apporté la preuve de la dépendance des hôtesses, il lui reproche en particulier de n'avoir depuis lors procédé à aucun contrôle périodique. Il considère en outre que l'AFC ne saurait à cet égard arguer du fait qu'il a cessé d'exploiter le Salon en décembre 2020.

A ce propos, il sied d'abord de rappeler qu'en raison du principe de l'auto-taxation qui régit la perception de la TVA, l'AFC n'a pas à intervenir à cet effet et n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. consid. 6.1 ci-avant). Si l'AFC peut certes effectuer des contrôles auprès des assujettis dans la mesure nécessaire à l'établissement des faits (cf. art. 78 al. 1 LTVA), elle n'en a en revanche pas l'obligation de contrôler périodiquement chacun de ceux-ci. Une telle exigence serait du reste inconciliable avec les impératifs de l'administration de masse à laquelle elle est confrontée.

Il convient ensuite de remarquer que dès 2012, l'autorité inférieure avait exposé au recourant, dans le cadre de la procédure de taxation portant sur les périodes fiscale 2006 à 2010, qu'elle considérait que le salon qu'il exploitait apparaissait aux yeux des clients comme le prestataire et que les

hôtesses qui y officiaient s'inscrivaient dans une organisation du travail permettant de nier leur autonomie, avec pour conséquence que l'ensemble du chiffre d'affaires réalisé par ces dernières devait être attribué au salon. Dès lors, il était loisible au recourant d'organiser et/ou de documenter son activité de façon à ne plus être considéré, sur le plan de la TVA, comme un fournisseur de prestations à caractère sexuel.

Par la suite, concernant les périodes fiscales postérieures, en particulier l'année 2020 ici considérée, l'AFC n'a jamais tardé à réagir aux courriers que le recourant lui a adressés, dès le mois d'avril 2020, et a eu l'occasion de lui réitérer la position qu'elle avait exprimée en 2012. Que ce soit dans le cadre de la procédure ayant abouti à l'arrêt du Tribunal A-4984/2021 ou de la présente procédure, l'autorité inférieure a en outre donné la possibilité au recourant – auquel il revient de collaborer à l'établissement des faits, en particulier ceux qu'il est le mieux à même de connaître (cf. consid. 3.2.1 ci-avant) – d'exposer son point de vue, ainsi que de produire des moyens de preuve nouveaux, notamment propres à établir que les constatations opérées en 2012 ne correspondaient plus à la situation de fait prévalant par la suite. Le recourant a ainsi notamment pu communiquer différentes pièces nouvelles à l'appui de ses réclamations du 28 février 2022. Partant, on ne saurait considérer que l'autorité inférieure a manqué à son devoir d'instruction (cf. ég. art. 78 al. 2 LTVA).

Par ailleurs, l'AFC pouvait dans ces conditions valablement se fonder sur les constatations faites en 2012, dans la mesure où celles-ci n'étaient pas infirmées par les (nouveaux) éléments au dossier (cf. consid. 3.3 in fine ci-avant). On observera à ce propos que si ces constatations ont été opérées dans le cadre de la taxation des périodes fiscales 2006 à 2010, le recourant exploitait alors le même type d'établissement que durant la période fiscale en litige (2020 ; cf. consid. A ci-avant). Il ressort ainsi des déclarations d'un ami d'enfance du recourant, faites en 2016 devant le Tribunal des baux et loyers du canton de ***, que, « [d]ès son emménagement dans l'appartement [à ***], le [recourant] avait poursuivi ses activités comme précédemment ». En outre et surtout, on observera que les constatations en question, de même que le contrôle du 25 janvier 2012 sur lequel elles reposent notamment, ont été réalisés après que le recourant eut déplacé ses activités à ***. Aussi, dans ces conditions, l'autorité inférieure pouvait raisonnablement partir du principe qu'à défaut de nouvel élément contraire, les constatations qu'elle avaient opérées en 2012 valaient également pour les années qui ont suivi, s'agissant de l'exploitation du Salon X._____.

Au surplus, le Tribunal constate, sur la base du dossier, que l'exploitation du Salon n'a été que très sommairement documentée. En particulier, en dehors de simples tableaux Excel consignant les sommes dues par les hôtesse, le recourant ne tenait aucune comptabilité, ni ne passait aucun contrat écrit – de quelque nature qu'il soit – avec ces dernières. Il ne saurait donc reprocher à l'autorité inférieure de s'être fondée sur le peu d'éléments au dossier pour établir l'organisation du Salon (cf. consid. 3.4 ci-avant). Enfin, on observera que le recourant a été informé par l'AFC qu'un contrôle serait opéré en début d'année 2021 par courrier du 27 août 2020. Or, le recourant, qui a cessé d'exploiter le Salon en décembre 2020, ne s'est entre-temps pas manifesté auprès de l'AFC pour l'aviser de la cessation prochaine de ses activités et solliciter la tenue (anticipée) d'un contrôle – comme la loi lui en donne la possibilité (cf. art. 78 al. 4 LTVA). Aussi, dans ces conditions, il apparaît contradictoire et, partant contraire au principe de la bonne foi qui régit les relations entre les autorités et les particuliers (cf. art. 5 al. 3 Cst. ; HÄFELIN ET AL., op. cit., n° 620 s.), que le recourant reproche à présent à l'AFC de ne pas avoir procédé à un tel contrôle.

9.2 D'autre part, le recourant fait grief à l'autorité inférieure d'avoir constaté les faits de la cause de manière inexacte, notamment en ce qu'elle a retenu qu'il choisissait les hôtesse et fixait les horaires d'ouverture du Salon X._____. En outre, le recourant reproche à l'AFC de mettre en avant, « dans un considérant manifestement arbitraire (...) des éléments entièrement exorbitants au présent litige ».

S'agissant de ce dernier point, le considérant auquel le recourant se réfère consiste en un exposé de la situation juridique concernant le traitement TVA des prestations sexuelles fournies dans des établissements érotiques. Dans ce considérant, l'AFC résume les principaux critères dégagés par la jurisprudence permettant d'attribuer auxdits établissements les recettes réalisées par les hôtesse officiant en leur sein. Comme l'autorité inférieure le fait remarquer, il ne ressort cependant, ni du considérant en cause, ni de la subsumption de la décision entreprise (consid. 3 p. 10 ss), qu'il ait été considéré que tous ces critères étaient en l'espèce réunis. Partant, le grief du recourant tombe à faux sur ce point.

Etant rappelé que la qualification de l'activité des hôtesse doit intervenir dans chaque cas en appréciant l'ensemble des circonstances concrètes, considérées avant tout dans une perspective économique (cf. consid. 5.1.1 et 5.1.2 ci-avant), le Tribunal, qui jouit d'un plein pouvoir d'examen en fait et en droit (cf. consid. 3.1 et 3.2 ci-avant), aura pour le surplus l'occasion,

dans le cadre du présent arrêt, de vérifier, tant les faits établis par l'autorité inférieure, que l'appréciation juridique qu'elle en a faite.

10.

Au fond, concernant en premier lieu l'apparence extérieure, c'est-à-dire le point de savoir qui, du recourant ou des hôtesse, apparaissait aux yeux des tiers comme le fournisseur des prestations prodiguées dans le Salon, le Tribunal constate et retient ce qui suit sur la base du dossier.

10.1 Bien que le recourant affirme qu'il l'exploitait en raison individuelle, il apparaît, comme soulevé dans le recours, que le Salon n'était pas inscrit au registre du commerce. Sur place, aucune enseigne ou inscription sur la boîte aux lettres, la porte de l'immeuble ou la porte de l'appartement ne signalait par ailleurs la présence du Salon. En outre, celui-ci ne disposait pas d'un site Internet propre et il ne ressort pas du dossier qu'il ait directement mené des actions publicitaires en son propre nom, que ce soit notamment dans la presse ou sur des sites Internet dédiés.

En revanche, des annonces au nom des hôtesse, avec indication de leur numéro de téléphone portable, étaient régulièrement postées sur de tels sites. S'il y était indiqué que les hôtesse recevaient et s'il a pu y être fait référence, à l'occasion, à un salon sis ***, le Salon n'y était pas mentionné sous son nom et les hôtesse indiquaient en règle générale pouvoir également se déplacer. Il n'est de plus pas contesté que les clients, pouvaient entrer directement en contact avec les hôtesse au moyen des numéros de téléphone privés figurant dans les annonces en question, ni que celles-ci réceptionnaient elles-mêmes leur clientèle et encaissaient les prestations fournies.

Force est d'admettre que pour les clients, ces éléments tendaient à faire apparaître les hôtesse comme étant les fournisseurs des prestations de service d'ordre sexuel qu'elles prodiguaient.

10.2 Cela étant, si le Salon n'effectuait pas, en son nom, de publicité pour les services qu'il proposait, en tant qu'il est demeuré établi à la même adresse sans discontinuer de mai 2011 à fin 2020, son existence devait être connue, à tout le moins d'un certain public. Il ressort ainsi du dossier que, dès 2011, il est fait mention du « Salon X. _____ » sur un forum de discussion. On observera également que selon les déclarations faites le 9 décembre 2016 dans la procédure de bail susmentionnée (cf. consid. 9.1 [5^e par.] ci-avant) par l'ancien gérant de l'immeuble accueillant le Salon,

« les activités déployées dans l'appartement étaient de notoriété publique ».

Sur la période considérée, à savoir l'année 2020, il apparaît en outre que du 1^{er} janvier au 20 décembre, date à laquelle le recourant a cessé d'exploiter le Salon X._____, ledit salon a tous les jours accueilli des activités liées à la prostitution, excepté le 26 octobre ; par ailleurs, en 2020, 19 hôtesses au total ont proposé leurs services dans le cadre du Salon. Durant les années 2015 à 2019, elles n'étaient pas moins de 80, selon les constatations – non contestées – de l'autorité inférieure. Les hôtesses, présentes au nombre de une à six par jour, ont ainsi varié suivant les périodes, le Salon accueillant régulièrement de nouvelles prestataires, alors que d'autres cessaient, parfois momentanément, d'y proposer leurs services. Pour sa part, en revanche, le Salon est demeuré invariablement ouvert, assurant de la sorte une disponibilité continue des prestations sexuelles proposées par les nombreuses hôtesses qui ont pu y exercer au cours des différentes années d'exploitation.

De plus, sur place, des cartes avec l'indication du numéro de téléphone fixe de l'appartement et du nom du Salon (« X._____ ») étaient à la disposition des clients du Salon et, semble-t-il, remises à ces derniers par les hôtesses. Contrairement à ce que soutient le recourant, il n'apparaît donc pas que cette ligne fixe n'ait été utilisée que pour l'exploitation du salon « W._____ », et plus du tout par la suite. Il ressort en outre du dossier que le Salon semblait connaître des horaires d'ouverture. Les clients désireux de s'y rendre ne devaient ainsi pas nécessairement prendre préalablement contact avec une hôtesse à cet effet ; ils pouvaient également, soit prendre rendez-vous en appelant sur la ligne fixe du Salon, soit s'y rendre librement. S'ils n'étaient pas certains d'y trouver une hôtesse en particulier, ils étaient en revanche assurés de pouvoir y obtenir des prestations d'ordre sexuel.

Aussi, pour les clients, le Salon X._____ avait bien une existence propre, indépendante des différentes hôtesses qui ont pu y exercer, et apparaissait de la sorte envers ceux-ci de manière autonome, comme le fournisseur des prestations en question. Par ailleurs, en plus de la présence garantie d'hôtesses, le Salon offrait le confort et la discrétion d'un appartement de 4.5 pièces, dont deux chambres étaient spécifiquement dédiées à la fourniture des prestations à caractère sexuel, situé dans un quartier apprécié des touristes et où n'étaient pas principalement concentrées les activités liées à la prostitution. Ce cadre participait aussi, envers les clients,

de l'image de marque du Salon, en tant que fournisseur indépendant de prestations sexuelles.

10.3 Eu égard à l'ensemble des considérations ci-dessus, de l'avis du Tribunal, dès lors que les prestations étaient fournies dans le cadre du Salon, cet élément doit être considéré comme prépondérant, avec pour conséquence que c'est bien celui-ci, et non les hôtesse, qui apparaissait au premier plan vis-à-vis des tiers, en particulier des clients, comme le fournisseur des prestations en question.

11.

11.1

11.1.1 En second lieu, au plan de l'organisation, il n'est pas douteux que c'est bien le recourant, au domicile duquel le Salon était établi, qui décidait de l'exploitation commerciale de cet établissement, ainsi que du type des prestations qui y étaient fournies, « en vue de réaliser, à partir de prestations, des recettes ayant un caractère de permanence » (cf. consid. 5.1 ci-avant). Le recourant, qui, selon ses propres dires, exploitait le Salon en raison individuelle, s'était d'ailleurs annoncé auprès des autorités compétentes en qualité d'exploitant d'un salon de prostitution, conformément à l'obligation prévue par la législation cantonale (cf. art. 9 al. 1 de la loi genevoise du 17 décembre 2009 sur la prostitution [LProst] ; cf. ég. art. 8 al. 1 LProst et art. 2 al. 2 let. c du règlement d'exécution du 14 avril 2010 de la LProst).

Par ailleurs, comme cela transparaît des déclarations du recourant dans le cadre de la procédure de bail susdite, en 2015, selon lesquelles « [il] comptait à court ou moyen terme prendre sa retraite » et « mettrait à ce moment fin à l'activité de prostitution », c'est bien lui – et lui seul – qui a décidé de mettre un terme à l'exploitation du Salon X._____ à la fin de l'année 2020, obligeant les hôtesse qui y exerçaient à s'organiser différemment. Il apparaît ainsi clairement que ce ne sont pas ces dernières, mais bien le recourant qui décidait de l'exploitation du Salon.

11.1.2 L'on observera ensuite que l'exploitation du Salon supposait un minimum de contrôle et d'organisation, notamment aux fins d'assurer l'encaissement des sommes dues par les hôtesse, ainsi qu'en vue de garantir une présence continue de prestataires de services et pour régler l'utilisation des chambres par celles-ci. Vu du reste le nombre important d'hôtesse ayant exercé dans le cadre du Salon (cf. consid. 10.2 ci-avant) et le nombre de chambres réservées aux activités en cause, à savoir deux (cf. Recours, partie « En fait », n° 4 p. 2), l'on ne saurait par ailleurs considérer, comme le recourant le prétend, que chaque hôtesse était

« libre de sous-louer une chambre de l'appartement » (cf. Recours, partie « En droit », p. 6 ab initio). En effet, la possibilité d'exercer dans le cadre du Salon étant conditionnée à la disponibilité effective de l'une de ses deux chambres et dès lors que jusqu'à six hôtessees par jour ont pu y exercer, il est au contraire possible de retenir, avec une certitude suffisante, que ces dernières ont sur ce plan eu à subir certaines contraintes.

L'on remarquera également à ce propos que, si le recourant déclare qu'il ne menait aucun processus de sélection afin de garantir un certain standing (cf. Recours, partie « En droit », p. 6 ab initio et p. 7), néanmoins, en sa qualité d'occupant de l'appartement et d'exploitant du Salon, il disposait à tout le moins d'un droit de regard sur les hôtessees y exerçant ; en effet, c'est bien le recourant, auquel les hôtessees devaient verser une somme d'argent pour bénéficier du Salon et de son infrastructure, qui avait in fine le pouvoir d'autoriser, ou non, celles-ci à y proposer leurs services. Le Tribunal constate ainsi que des annotations, telles que « Malhonnête menteuse » ou « Ne plus reprendre », ont parfois été ajoutées, dans les tableaux de présence tenus par le recourant, à côté du nom de certaines hôtessees y figurant. Dans ces conditions, il apparaît clairement que les hôtessees n'étaient pas libres d'exercer dans le Salon du recourant, mais qu'elles dépendaient à cet égard de l'autorisation de ce dernier ; dans cette mesure, il convient de retenir que le recourant choisissait donc bien les hôtessees du Salon.

11.1.3 Contrairement à ce que le recourant prétend, il ne ressort en outre pas du dossier qu'il se limitait à mettre les locaux à disposition des hôtessees. En effet, selon le règlement interne du Salon (ci-après : le Règlement interne), outre les locaux, à savoir « les chambres agencées, la cuisine, la salle de bain, les wc », celui-ci mettait en effet à la disposition des hôtessees le téléphone « fourni par le salon », ainsi que le « matériel de travail (linges, draps, préservatifs, huile de massage, etc.) ». En plus de l'infrastructure et du matériel nécessaires à la fourniture des prestations d'ordre sexuel, selon ledit règlement, le Salon se chargeait également de la publicité générale dans les journaux et de fournir un repas par jour et les boissons, ainsi que du nettoyage et de l'entretien des locaux.

Comme le recourant le soulève, le Règlement interne, dont la transmission est intervenue en 2012, a certes été établi plusieurs années avant la période sous contrôle (2020) ; cela étant, rien au dossier ne permet de retenir qu'il n'en allait alors plus de même. On observera d'une part à ce propos que les attestations fournies par le recourant à l'appui de ses réclamations du 28 février 2022, respectivement établies par

M. R._____, Mme S._____, et M. T._____, ainsi que par M. U._____, ne sont pas pertinentes dans la mesure où elles viennent confirmer les déclarations du recourant selon lesquels ce dernier ne faisait que mettre les locaux à la disposition des hôteses. A cet égard, en ce qu'elles ont été établies après coup par des connaissances du recourant et à la demande de celui-ci, lesdites attestations, dont l'une se rapporte au surplus aux années 2005 à 2014, sont en effet dénuées de toute valeur probante (cf. consid. 3.2.2 ci-avant).

L'on relèvera d'autre part qu'aux termes mêmes de l'attestation établie par Mme S._____, le recourant « rendait [aux hôteses] plusieurs services sans rien demander en retour ». En outre, selon les déclarations de M. T._____ dans la procédure de bail susmentionnée, les hôteses rémunéraient l'intéressé, non seulement pour la mise à disposition des locaux, mais également pour « la sécurisation des filles, le nettoyage des pièces et des draps ». De plus, bien qu'il déclare y avoir procédé aux frais des hôteses, le recourant reconnaît qu'il se chargeait de publier périodiquement des annonces publicitaires pour le compte de celles-ci. Enfin, on rappellera qu'il ressort du dossier que le téléphone fixe de l'appartement, dont le numéro était enregistré au nom du recourant, était également mis à la disposition des hôteses dans le cadre du Salon X._____ (cf. ég. consid. 10.2 ci-avant), conformément à ce que prévoit le Règlement interne.

Dans ces circonstances, et en l'absence de tout autre document établi postérieurement par le recourant, qui remettrait en cause le contenu dudit règlement sur ces points, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure de s'être fondée sur celui-ci pour établir l'organisation du Salon (cf. consid. 9.1 ci-avant), ni d'avoir retenu que le recourant ne se limitait pas à mettre les locaux à la disposition des hôteses.

11.1.4 Il s'agit également de prendre en compte que le recourant assumait l'essentiel des charges du Salon – à savoir le loyer mensuel et les charges de l'appartement, d'un montant total de 1'475 francs, ainsi que les frais du téléphone fixe, de matériel, de nettoyage des locaux et de la literie, ainsi que de fourniture des boissons et des repas – et qu'il supportait donc le risque économique lié à l'exploitation de l'établissement. Etant considéré que les hôteses assumaient leurs frais de téléphonie mobile et de publicité, ainsi que le montant de 50 francs réclamé par le recourant par jour de présence, il n'apparaît pas en revanche qu'elles aient eu à effectuer d'importants investissements en lien avec leurs activités dans le cadre du Salon. Par ailleurs, compte tenu du prix d'entrée des prestations qu'elles

fournissaient, à savoir 150 francs selon les annonces publicitaires figurant au dossier, et du fait que les hôtesses bénéficiaient de la réputation du Salon, il y a lieu de constater que si elles ne disposaient pas d'un revenu garanti, le risque économique qu'elles supportaient était néanmoins passablement restreint. Ce d'autant que, dans la mesure où le recourant se chargeait d'assurer leur sécurité (cf. consid. 11.1.3 ci-avant), il est probable qu'il veillait aussi à ce que les clients s'acquittent du prix dû pour les prestations fournies. Enfin, joue également un rôle important le fait que les hôtesses ne disposaient pas de leurs propres locaux, ni n'employaient de personnel, ce qui ne dénote pas une activité indépendante (cf. en ce sens arrêt du TF 2C_1001/2015 du 5 juillet 2016 consid. 4.3.2).

11.1.5 L'ensemble des circonstances ci-dessus met en évidence l'intégration des hôtesses dans l'organisation du Salon et de leur dépendance vis-à-vis de celui-ci (cf. consid. 5.1.1 et 5.2 ci-avant). On observera par ailleurs que si le fait d'agir en son propre nom vis-à-vis de l'extérieur constitue un indice important d'indépendance (cf. consid. 5.1.1 ci-avant), inversement, dans le cas présent, le fait que ce ne soient pas les hôtesses qui apparaissent au premier plan (cf. consid. 10.1 ci-avant) est un indice supplémentaire de leur condition dépendante.

11.2

11.2.1 Certes, comme le recourant le fait valoir, il ne ressort pas – à tout le moins suffisamment – du dossier que le recourant décidait des horaires du Salon. En particulier et contrairement à ce que l'autorité inférieure a retenu, le Tribunal considère que l'on ne peut déduire du Règlement interne que le Salon était ouvert « 7/7j et 24/24h ». Le fait qu'aux termes dudit règlement, les locaux étaient mis à la disposition des hôtesses « 24 sur 24 heure », s'il peut constituer un indice en ce sens, n'est pas suffisant à cet effet. Ce d'autant moins que les constatations réalisées par l'agence M. _____, selon lesquelles le Salon était ouvert de 10h à 20h, ne sont pas concordantes sur ce point. De même, si les annotations « Début retard » parfois apposées à côté du nom des hôtesses dans les listes de présence que le recourant tenait tend à indiquer que ce dernier exerçait un certain contrôle sur les horaires du Salon et des hôtesses, elles ne suffisent toutefois pas à tirer de conclusions définitives à ce propos.

L'on retiendra en définitive que s'il n'apparaît pas – suffisamment – établi que les horaires du Salon étaient fixés par le recourant, le contraire ne ressort pas non plus du dossier ; vu ce qui précède et dans la mesure où le Salon était exploité par le recourant, cette hypothèse ne saurait en tout cas être écartée sans preuve.

11.2.2 Il est vrai, par ailleurs, que selon le Règlement interne, et comme le recourant le soutient du reste, les hôtessees devaient être déclarées comme indépendantes et que ce sont elles qui encaissaient les prestations et décidaient seules de leurs tarifs, ainsi que de leur temps de travail. En outre, dans la mesure où, selon les déclarations du recourant – semble-t-il non contestées par l'autorité inférieure –, les hôtessees acquittaient une somme de 50 francs par jour, et non un pourcentage des sommes versées par les clients, il apparaît que, sous déduction du montant fixe remis au recourant, les recettes tirées des prestations fournies leur revenaient.

Cela étant, si ces circonstances dénotent plutôt une activité indépendante, elles ne sont pas décisives. On rappellera d'abord que la qualification par les parties sous l'angle du droit privé, de même que le statut au plan des assurances sociales et en matière d'impôts directs, s'ils peuvent constituer des indices, ne sont pas déterminants, la qualification du point de vue du droit de la TVA devant intervenir sur la base de l'ensemble des aspects pertinents, suivant des critères principalement économiques et factuels (consid. 5.1.1). En outre, comme on l'a vu, il est usuel, dans le domaine d'activité de la prostitution, que les employées d'un établissement érotique ne disposent pas d'un revenu garanti et qu'elles conservent en outre une certaine autonomie dans l'exercice et l'organisation de leur activité, ce afin d'éviter que l'exploitant ne tombe sous le coup des dispositions réprimant l'encouragement de la prostitution (cf. consid. 5.2 in fine ci-avant). On relèvera ensuite que le fait de réclamer un prix fixe aux hôtessees apparaît moins comme un indice de l'indépendance économique de ces dernières que comme la conséquence de la difficulté de contrôler les sommes perçues par celles-ci et repose avant tout sur des considérations d'ordre financier, l'objectif étant « d'éviter tout risque de fraude », ainsi que de garantir au recourant un revenu, « que l'hôtesse ait ou non rencontré des clients ».

11.3 Aussi, le Tribunal estime que les indices ci-dessus, qui plaident en faveur d'une activité indépendante des hôtessees (cf. consid. 11.2 ci-avant), ne suffisent pas à contrebalancer les circonstances susmentionnées, qui indiquent au contraire une condition dépendante (cf. consid. 11.1 ci-avant). Ces circonstances, qui apparaissent prépondérantes dans l'appréciation globale à laquelle il faut procéder (cf. consid. 5.1.1 ci-avant), permettent de retenir que les hôtessees s'intégraient dans l'organisation de l'établissement du recourant, dont elles faisaient ainsi partie, et, donc, que c'est bien ce dernier – et seulement lui – qui exerçait une activité indépendante au sens du droit de la TVA.

12.

En conclusion de ce qui précède, le Tribunal retient en définitive que si sa présence sur le marché de la prostitution peut être qualifiée de discrète, voire de confidentielle, le Salon disposait bien d'un minimum d'apparence économique et se présentait au surplus sous son propre nom vis-à-vis de ses clients, par le biais des cartes de visite à destination de ces derniers. De la sorte, le Salon apparaissait vis-à-vis des tiers comme le fournisseur des prestations qui y étaient proposées, les hôtessees étant pour leur part vues comme se présentant à travers lui et en faisant partie (cf. consid. 10.1 à 10.3 ci-avant). Aussi et compte tenu en outre de l'organisation mise en place, l'activité de ces dernières dans le cadre du Salon ne sauraient être qualifiée d'indépendante (cf. consid. 11.1 à 11.3 ci-avant).

On observera enfin qu'il n'est pas déterminant que les hôtessees soient apparues sous leur propre nom par le biais des annonces publicitaires, ni qu'elles aient par ailleurs fourni des prestations pour leur propre compte lorsqu'elles se déplaçaient. Eu égard aux considérations ci-dessus, dès lors que les hôtessees recevaient et exerçaient dans le cadre protégé du Salon, cet élément apparaît comme prépondérant pour l'attribution des prestations qu'elles fournissaient et l'imputation du chiffre d'affaires qui en a résulté. Il n'importe pas, en outre, que le recourant, comme il le soulève, ne soit jamais apparu auprès des clients ; le fait que le Salon qu'il exploitait (cf. consid. 8.1 ci-avant) le soit est suffisant pour retenir, à la suite de l'autorité inférieure, que les prestations qui y ont été fournies lui soient attribuées, tant aux fins de l'assujettissement que de l'imposition. Le recours est ainsi mal fondé sur ce point.

13.

13.1 Concernant ensuite le montant de la créance fiscale pour la période considérée (2020), le recourant ne conteste pas l'estimation effectuée par l'autorité inférieure, ni ne produit aucune preuve qui attesterait du caractère manifestement inexact de celle-ci. Dans le cadre du présent arrêt, il s'agit donc uniquement de vérifier si les conditions d'application d'une taxation par estimation étaient remplies (consid. 13.2 ci-après) et, le cas échéant, d'examiner l'estimation effectuée par l'administration, sous l'angle du choix et de l'application de la méthode, le Tribunal s'imposant à cet égard une certaine retenue (consid. 13.3 ci-après), et sous l'angle de l'obligation de motivation incombant à l'autorité inférieure (consid. 13.4 ci-après ; cf. ég. consid. 6.6 ci-avant).

13.2 S'agissant d'abord de la réalisation des conditions d'une taxation par estimation, il ressort du dossier de la cause que le recourant s'est contenté

de reporter les sommes perçues auprès des hôtesse dans un tableau Excel, sans y indiquer les recettes réalisées par ces dernières à partir des prestations d'ordre sexuel, lesquelles étaient réglées au comptant par les clients du Salon. L'autorité inférieure n'était donc pas en mesure d'établir une taxation en bonne et due forme du Salon du recourant sur la base des documents à disposition. Aussi, il n'est pas contestable que les conditions d'une taxation par estimation étaient réunies et que l'AFC n'était donc pas seulement en droit, mais bien plus obligée de procéder par cette voie, dans les limites de son pouvoir d'appréciation (cf. consid. 6.1 à 6.4 ci-avant).

13.3 Concernant ensuite l'estimation en elle-même, il ressort de la décision entreprise, ainsi notamment que du rapport d'enquête du 27 mai 2021 concernant les périodes fiscales 2016 à 2020 et de la notification d'estimation y annexée du 1^{er} juillet 2021 portant sur les années 2015 à 2019, que l'autorité inférieure a procédé comme suit.

Se basant sur le « tableau des recettes 2020 » établi par le recourant, qui indique pour chaque jour de l'année 2020 les hôtesse présentes au Salon, l'AFC a d'abord établi le total cumulé de présences journalières en 2020, à savoir 941. L'administration a ensuite multiplié le total de présences journalières par le nombre de prestations fournies en moyenne quotidiennement par chaque hôtesse, qu'elle a estimé à 5, ainsi que par le prix standard d'une prestation fournie dans le cadre du Salon, estimé à 150 francs. Elle a ainsi obtenu, pour l'année 2020, un chiffre d'affaires s'élevant à 705'750 francs et fixé le montant de la créance fiscale, en l'arrondissant, à 41'639 francs.

En tant qu'elle s'appuie en premier lieu sur les données ressortant des (rares) documents du dossier ayant trait aux activités exercées dans le cadre du Salon du recourant, l'estimation de l'autorité inférieure n'apparaît pas critiquable (cf. consid. 6.5 ci-avant). Elle ne l'est pas non plus en ce qu'elle se fonde sur un prix standard des prestations de 150 francs, c'est-à-dire sur le prix d'entrée des prestations des hôtesse (cf. consid. 11.1.4 ci-avant), ni, eu égard au pouvoir d'appréciation de l'administration et de la retenue dont le Tribunal fait preuve dans le cadre de cette analyse (cf. consid. 6.5 et 6.6 [2^e par.] ci-avant), en ce qu'elle retient un nombre moyen de 5 prestations journalières par hôtesse. En effet, il appartient d'une part au recourant de supporter l'incertitude qui résulte nécessairement de l'estimation opérée du fait de la violation de ses obligations (cf. consid. 6.6 [4^e par.] ci-avant). D'autre part, dans la mesure où elle s'est fondée sur le prix d'entrée des prestations fournies par les hôtesse, retenir un nombre de prestations journalières inférieur aurait

comporté un risque important de sous-estimation du chiffre d'affaires, soit de perte d'impôt, ce qui ne saurait être admis (cf. consid. 6.4 ci-avant).

13.4 On observera enfin que la manière dont l'AFC a procédé à l'estimation des chiffres d'affaires résultant des prestations d'ordre sexuel qui ont été fournies dans le cadre du Salon durant l'année 2020 ressort clairement de la décision entreprise et des pièces susmentionnées (cf. consid. 13.3 [ab initio] ci-avant), lesquelles ont toutes été communiqués au recourant. Celui-ci était ainsi en mesure de comprendre comment le calcul de l'impôt avait été effectué et de contester utilement chacun des éléments dudit calcul, à savoir le total de présences journalières, le montant retenu à titre de prix standard des prestations ou l'estimation du nombre moyen de prestations effectuées journalièrement par chaque hôtesse – ce que le recourant n'a toutefois pas jugé opportun de faire. Partant, le Tribunal considère que l'autorité inférieure a satisfait à son devoir de motivation (cf. consid. 3.5 [in fine] et 6.6 [2^e par] ci-avant).

13.5 Il suit de ce qui précède que l'estimation était justifiée sur son principe, qu'elle a été correctement opérée par l'autorité inférieure, laquelle a en outre satisfait à son obligation de motivation, et qu'elle n'est au surplus pas contestée par le recourant. Aussi, il n'y a pas lieu de revenir sur celle-ci.

14.

Concernant enfin les moyens de preuve et arguments qui n'ont pas encore été examinés, il y a lieu de considérer ce qui suit.

14.1 Le recourant sollicite son audition, ainsi que celle de témoins, afin d'établir de nombreux faits allégués à l'appui de son recours.

Dans le cas présent, l'audition du recourant et les témoignages offerts ne paraissent nullement nécessaires. On rappellera d'abord que la procédure devant le Tribunal administratif fédéral est essentiellement écrite et que l'art. 29 al. 2 Cst. ne garantit pas, de façon générale, le droit d'être entendu oralement (cf. consid. 3.5 ci-avant). Le recourant ayant pu s'exprimer par écrit sans restriction, le Tribunal ne voit du reste pas ce que l'audition et les témoignages requis pourraient apporter de plus, que le recourant n'aurait pas eu l'occasion de faire valoir par écrit en cours de procédure. En tout état de cause, ainsi qu'il a été exposé, de simples allégations orales non étayées par pièces, émanant du recourant ou de proches de celui-ci, ne sont pas susceptibles d'influer sur l'issue du litige (cf. consid. 3.2.2 ci-avant). Aussi, appréciant de manière anticipée les moyens de preuve offerts et considérant qu'ils ne sont pas à même de l'amener à modifier

l'opinion qu'il s'est forgée sur la base des pièces au dossier, le Tribunal renonce à leur administration (cf. consid. 3.3 ci-avant).

14.2 Le recourant soulève enfin qu'à suivre le raisonnement de l'AFC, il aurait dû s'appauvrir pour s'acquitter de la TVA, en payant une taxe sur des sommes dont il ignorait tout et qui étaient manifestement supérieures au loyer de 50 francs qu'il encaissait quotidiennement de chaque hôtesse exerçant dans le cadre du Salon.

Comme l'autorité inférieure le relève dans sa réponse du 3 août 2023, le fait que le recourant réclamait des hôtesses un montant qui ne lui permettait pas d'acquitter la TVA sur les prestations d'ordre sexuel, pour autant qu'avéré, n'est pas pertinent dans le cadre de l'analyse à laquelle il a été procédé en l'espèce et qui conduit à attribuer au recourant les prestations fournies dans le cadre du Salon qu'il exploitait (cf. consid. 10 à 12 ci-avant). On remarquera ensuite que le recourant ne pouvait ignorer, à la suite de la procédure de taxation des années 2006 à 2010, le risque que les chiffres d'affaires résultant des prestations sexuelles fournies dans le cadre de son nouvel établissement – le Salon X. _____ – lui soient imputés et que la TVA y afférente lui soit réclamée. On rappellera en outre que la déclaration et le paiement de la TVA sont basés sur le principe de l'auto-taxation, en vertu duquel il incombait notamment au recourant de vérifier s'il remplissait les conditions d'assujettissement à la TVA, le cas échéant en sollicitant l'AFC sur ce point (cf. art. 69 LTVA), et que la loi fait peser sur les assujettis le poids des erreurs qu'ils peuvent commettre (cf. consid. 6.1 ss ci-avant). Il appartenait dès lors en l'occurrence au recourant de s'organiser de façon à être en mesure de percevoir la TVA due sur les prestations fournies dans le cadre de son Salon, en vue de son versement à l'AFC.

Le fait que le recourant, par hypothèse, se trouverait dans une situation financière difficile ne change en outre rien à l'existence de la créance TVA en litige. Le cas échéant, le Tribunal ne peut dès lors que renvoyer celui-ci à la possibilité de solliciter l'octroi de facilités de paiement de la part de l'AFC (cf. art. 90 LTVA).

15.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Les frais de procédure, d'un montant de 3'500 francs, qui comprend notamment les frais de la décision incidente du 23 juin 2023, ne sont que partiellement mis à la charge du recourant, qui succombe, soit à hauteur de 1'000 francs, pour tenir compte de la situation particulière de

celui-ci, à savoir notamment sa situation financière, son âge avancé et la maladie dont il est atteint (cf. art. 63 al. 1 PA ; art. 1 ss, en particulier art. 6 let. b, du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par le recourant, d'un montant équivalent. Une indemnité à titre de dépens n'est allouée, ni au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario et art. 7 al. 1 FITAF a contrario), ni à l'autorité inférieure (art. 7 al. 3 FITAF).

(Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours du 30 mars 2023 est rejeté.

2.

Les ch. 2 et 3 du dispositif de la décision de l'autorité inférieure du 27 février 2023 sont réformés en ce sens que la requête tendant au réexamen de la décision du 1^{er} octobre 2021 et de l'assujettissement du recourant pour les années 2015 à 2020 est déclarée irrecevable.

3.

Des frais de procédure réduits d'un montant de 1'000 francs sont mis à la charge du recourant. Ce montant est prélevé sur l'avance de frais déjà versée, d'un montant équivalent.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

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

Le président du collège :

Le greffier :

Pierre-Emmanuel Ruedin

Raphaël Bagnoud

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 :

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