

BVGer A-163/2011 vom 1. Mai 2012

Bundesverwaltungsgericht, 2012-05-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-163_2011

FR: TAF A-163/2011 du 1 mai 2012

IT: TAF A-163/2011 del 1 maggio 2012

Regeste

Taxe sur la valeur ajoutée

Erwägungen

E. 1.1

Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions rendues par l'AFC peuvent être contestées devant le TAF conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). En l'occurrence, la décision de l'autorité inférieure a été rendue le 25 novembre 2010 et a été notifiée au plus tôt le lendemain au recourant. Le recours a été adressé au TAF le 10 janvier 2011 et est ainsi intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA, compte tenu des fêtes de l'art. 22a al. 1 let. c PA, selon lequel les délais fixés en jours par la loi ne courent pas du 18 décembre au 2 janvier inclusivement. En outre, le recours satisfait aux exigences posées à l'art. 52 PA. Il est par conséquent recevable et il convient d'entrer en matière.

E. 1.2

La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes allant du 1er semestre 2006 au 2ème semestre 2008, la présente cause tombe ainsi matériellement sous le coup de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (aLTVA de 1999, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures). Sur le plan de la procédure, le nouveau droit y relatif s'applique à toutes les causes pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA; concernant l'interprétation restrictive de cette disposition, cf. notamment, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 1.2.1, A-1325/2011 du 15 février 2012 consid. 2.2.1, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2 et A-1113/2009 du 24 février 2010 consid. 1.3). S'agissant de l'art. 81 LTVA qui dispose désormais que (al. 1) la PA est applicable, à l'exclusion de son art. 2 al. 1 et que (al. 3) le principe de la libre appréciation des preuves est applicable, l'acceptation d'une preuve ne devant, par ailleurs, pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuve précis, cette disposition vaut en principe également pour les procédures pendantes devant le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 1.2.2, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 2.2.3, A-5110/2011 du 23

janvier 2012 consid. 1.2 in fine, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.3), sous certaines réserves, notamment qu'elle n'entraîne pas une application anticipée du nouveau droit matériel à des états de fait révolus sous l'ancien droit (voir également, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 2.2.3, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.2.3 et A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 1.2). L'audition des parties ainsi que de témoins, fondée sur les garanties minimales de procédure prévues par la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), en particulier le droit d'être entendu (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.110/2000 du 26 janvier 2001 consid. 3b), et les nouvelles dispositions de procédure applicables en vertu de l'art. 81 LTVA (art. 12-19, 30-33 PA), peut ainsi être indiquée dans certains cas (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 1.3), sous réserve de l'appréciation anticipée des preuves qui demeure admissible, même dans le nouveau droit et a fortiori pour les cas pendants (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 1.2.2, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 1.3, A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 8.2, A-4785/2007 du 23 février 2010 consid. 5.5; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in: Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, *Traité TVA*, Bâle 2009, p. 1126 ch. 157; sur la notion de l'appréciation anticipée des preuves, cf. ci-après consid. 1.3.4).

E. 2.1

Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., n. 2.149; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6e éd., Zurich/St-Gall 2010, ch. marg. 1758 ss). Le TAF applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, Berne 2011, p. 300s.). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le TAF définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA) et motiver leur recours (cf. art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 1998, no 677).

E. 2.2

Le Tribunal administratif fédéral s'impose toutefois une certaine retenue dans son examen du calcul de la taxation par estimation, ne remplaçant l'appréciation de l'autorité inférieure par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 3.3, A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.4, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 1.2.2, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.8.2, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 3.4.1, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 2.2). Par contre, pour voir si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'examen du TAF est illimité (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.9.2; arrêt du Tribunal

fédéral 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 4.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 3.3, A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.4, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 1.2.2, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.8.2, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 3.4.1; voir également Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., p. 881 s. ch. 277 s.).

E. 2.3

Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité saisie 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 preuves supplémentaires, en faisant appel à une appréciation anticipée des preuves. Un rejet d'autres moyens de preuve est également admissible s'il lui apparaît que leur administration (audition de témoins par exemple) serait de toute façon impropre à entamer sa conviction reposant sur des pièces écrites ayant une haute valeur probatoire (cf. ATF 133 II 384 consid. 4.2.3 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 2.4 et les références citées, A-1504/2006 du 25 septembre 2008 consid. 2, A-1561/2007 du 4 juillet 2008 consid. 5.2.3, A-3069/2007 du 29 janvier 2008 consid. 2.1; Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., ch. 3.144). En revanche, si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises en vertu du principe inquisitoire, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve (Moser/Beusch/Kneubühler, op. cit., ch. 3.149 ss). Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, 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. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.1.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 1.3.5, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 1.2.3, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 3.4.2, A-7570/2009 du 22 juin 2011 consid. 2.3.2, A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 3.5; Moor/Poltier, op. cit., p. 299 s.; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4^{ème} éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n. marg. 2021, p. 419). De plus, la seule allégation ne suffit pas (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et les références citées et 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.3 et 4.5; voir également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 1.3.5, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 1.2.3 et A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 3.4.2).

E. 3.1

En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 46 aLTV; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.1, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 5.1, A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.1, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 4.1, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.3; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^e éd., Zurich 2002, p. 421 ss). Cela signifie que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (arrêts du Tribunal fédéral 2C_246/2010 du 28 septembre 2010 consid. 7, 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1; arrêts du Tribunal

administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.1, A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.1, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 4.1, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.3). En d'autres mots, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., p. 839 ch. 144 ss). L'assujetti doit ainsi établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [Commentaire DFF], p. 37; arrêts du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 4.2, 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.5; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.1, A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.1, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 4.1, A-1344/2011 et A-3285/2011 du 26 septembre 2011 consid. 3.1, A-4072/2007 du 11 mars 2009 consid. 2.1). Enfin, il incombe à l'assujetti lui-même d'examiner et de contrôler s'il remplit les conditions d'assujettissement (ATAF 2009/60 consid. 2.5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.1, A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.1, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.3).

E. 3.2

Conformément à l'art. 21 al. 1 aLTVA, est assujetti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, en vue de réaliser des recettes, à condition que les livraisons de biens, les prestations de services et les prestations à soi-même qu'il a effectuées sur le territoire suisse dépassent annuellement Fr. 75'000.- (arrêt du Tribunal fédéral du 10 février 1999, publié in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 68 p. 669; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 2.1.1, A-4360/2008 et A-4415/2008 du 4 mars 2010 consid. 2.1, ainsi que A-1578/2006 du 2 octobre 2008 consid. 2.2). Demeure réservée la limitation de l'art. 25 al. 1 let. a aLTVA, selon laquelle ne sont pas assujettis les entrepreneurs dont la dette fiscale nette ne dépasse pas régulièrement Fr. 4'000.- par année, en présence d'un chiffre d'affaires entre Fr. 75'000.- et Fr. 250'000.-.

E. 3.3

Selon l'art. 28 al. 1 aLTVA, le début matériel de l'assujettissement commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant, c'est-à-dire Fr. 75'000.-, a été atteint. Cette règle est en soi contraire au principe de la neutralité TVA et de l'égalité de traitement, mais il est ainsi tenu compte du principe du transfert et du principe de la sécurité du droit (arrêt de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 3 décembre 1998, publié in JAAC 63.76, consid. 3b/bb).

E. 3.4

Selon l'art. 58 al. 1 aLTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre. Certes, selon le texte clair de l'art. 58 al.1 aLTVA, l'obligation de tenir des livres comptables est liée, en bonne logique, à la réalisation des conditions de l'assujettissement ("L'assujetti ..."). Ainsi, on ne saurait dire que la législation en matière de TVA impose de tenir une comptabilité conforme aux exigences susmentionnées uniquement pour déterminer si les conditions d'assujettissement sont remplies. En effet, tant que tel n'est pas

le cas, il n'existe pas d'assujetti qui puisse être soumis aux prescriptions de l'art. 58 al. 1 aLTVA. Cependant, dans la mesure où le principe de l'auto-taxation inclut aussi l'obligation d'annoncer spontanément son assujettissement (art. 56 al. 1 aLTVA), les personnes qui exploitent une entreprise sont malgré tout tenues de vérifier périodiquement, au moyen de mesures adéquates, si elles sont assujetties à la TVA ou non (ATAF 2009/60 consid. 2.5.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.3, A-1578/2006 du 2 octobre 2008 consid. 2.4.1, A-1544/2006 du 11 septembre 2008 consid. 3.2. et les renvois). L'AFC peut rédiger des prescriptions spéciales sur la manière dont les livres comptables doivent être tenus, ce qu'elle a fait avec l'édition des Instructions 2001, rédigées suite à l'adoption de l'aLTVA (ch. 881 ss; arrêt du Tribunal fédéral 2C_426/2007 du 22 novembre 2007, publié dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2008, 2ème partie, p. 20 ss consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.2, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 5.2, A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.2, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 4.2, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.4.3, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 4.2). En substance, l'AFC attire l'attention de l'intéressé sur le fait que toutes les recettes et toutes les dépenses doivent être enregistrées, dans l'ordre chronologique et accompagnées d'un libellé approprié, dans les livres de caisse, de comptes de chèques postaux et de banque (ou dans les comptes correspondants). Ces enregistrements doivent être additionnés de façon suivie et les soldes des comptes doivent être établis périodiquement. Les soldes doivent être comparés avec les espèces en caisse relevées régulièrement, les avis de situation de l'office des chèques postaux et les extraits des comptes bancaires. Des livres régulièrement tenus, accompagnés d'un compte d'exploitation et d'un bilan, sont plus crédibles et constituent de meilleurs moyens de preuve que de simples relevés épars sans bilan de clôture (Instructions 2001, ch. 881 ss). Ainsi, chaque opération commerciale doit pouvoir être suivie aisément et de manière fiable, sur la base de pièces justificatives, depuis son inscription dans les livres auxiliaires et dans les livres de base, jusqu'au décompte TVA et au bilan de l'exercice, et vice versa (ch. 890 des Instructions 2001; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.2, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 4.2, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 4.2 et A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.3). De plus, une comptabilité qui n'est pas tenue correctement, de même que l'absence de boucllements, de documents et de pièces justificatives peuvent, notamment en cas de contrôle fiscal, avoir des répercussions préjudiciables et entraîner un calcul de la TVA par approximation (ch. 892 des Instructions 2001). Au demeurant, l'assujetti doit être attentif au fait que le suivi des opérations commerciales, à partir de la pièce justificative jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité (et vice-versa) doit pouvoir être garanti sans perte de temps importante (ch. 893 des Instructions 2001; cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.2, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 4.2, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 4.2 et A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 3.3).

E. 3.5

Conformément à l'art. 58 al. 2 aLTVA, l'assujetti doit conserver en bon ordre pendant dix ans ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents. Il est également précisé que lorsque, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les pièces précitées n'est pas encore prescrite, cette obligation subsiste jusqu'à la survenance de la prescription (art. 58 al. 2 in fine aLTVA; cf. également les ch. 943 ss des Instructions 2001; Willi Leutenegger, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz

über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, n. 3 ad art. 58 aLTVa).

E. 4.1

Aux termes de l'art. 60 aLTVa, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets ou si les résultats présentés par l'assujéti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2, 2C_170/2008 du 30 juillet 2008 consid. 4, 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.1, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 6.1, A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.3, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.1, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.5.1, 4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.5.3). En particulier, une telle estimation a lieu lorsque des violations de règles formelles concernant la tenue de la comptabilité sont d'une gravité telle que la véracité matérielle des résultats comptables est remise en cause (arrêt du Tribunal fédéral 2A.437/2005 du 3 mai 2006 consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.1, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 6.1, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.1, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.5.2, A-4344/2008 du 9 septembre 2010 consid. 4.3.2). Ainsi, la taxation par estimation est une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation d'utiliser en cas de lacunes de la comptabilité. Enfin, une taxation externe intervient lorsque les résultats présentés ne correspondent manifestement pas à la réalité, soit que des indices peuvent laisser apparaître que les documents comptables ne cernent pas avec exactitude la situation économique (ou réelle) de l'entreprise, soit les résultats comptables présentés s'écartent sensiblement des résultats obtenus au moyen des coefficients expérimentaux, le contribuable n'étant pas en mesure de rendre au moins vraisemblable les circonstances particulières à l'origine de cette différence (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.1, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.1, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.5.2, A-4344/2008 du 9 septembre 2010 consid. 4.3.3, A-1600/2006 du 27 novembre 2007 consid. 4.2; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in: Archives vol. 69, p. 542 ss).

E. 4.2

Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause (arrêts du Tribunal fédéral 2C_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2, 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.2, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 6.2, A-2950/2011 du 8 février 2012 consid. 2.5.3, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.2, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.6.2, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 5.4, A-5949/2008 du 18 octobre 2010 consid. 6.4.1; MOLLARD, op. cit., p. 550 ss). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.2, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 6.2, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.2, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.6.2, A-7625/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.2; Nicolas Schaller/Yves Sudan/Pierre Scheuner/Pascal Huguenot, TVA annotée, Genève/Zurich/Bâle 2005, ad art. 60 aLTVa ch. 2.3 p. 270 et les références citées). 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 pour l'estimation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.2, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 6.2, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.2, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.6.2, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.2, A-4360/2008 et A-4415/2008 du 4 mars 2010 consid. 2.5.2).

E. 4.3

Dans la procédure de recours, l'assujetti peut contester et remettre en cause, d'une part la réalisation des conditions de l'estimation et, d'autre part, l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que telle. Si les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est à lui qu'il revient de fournir les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée par l'administration (arrêts du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2C_430/2008 du 18 février 2009 consid. 5.2, 2C_171/2008 du 30 juillet 2008 consid. 4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 6.3, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.3, A-2690/2011 du 24 janvier 2012 consid. 2.9.3, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.3, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.3). Dans la mesure où l'AFC a le droit et le devoir de rectifier le montant dû par voie d'estimation, il appartient au contribuable, qui a présenté une comptabilité inexacte et qui est dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond manifestement pas à la réalité, de supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (ATF 105 Ib 181 consid. 4c; arrêts du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 in fine, 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 6.3, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.3, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.6.3, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.3, A-281/2009 du 14 octobre 2010 consid. 5.2). L'assujetti doit ainsi supporter l'incertitude qui résulte nécessairement d'une estimation en raison de sa violation du devoir d'auto-taxation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 2.2). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti apporte la preuve du fait que l'instance précédente a commis de très importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que le Tribunal de céans remplace par sa propre appréciation celle de l'instance précédente (entre autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 6.2, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.3, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.8.3, A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 5.3, A-4450/2010 du 8 septembre 2011 consid. 4.3).

E. 5

En l'espèce, il appert que les chiffres d'affaires issus de la comptabilité tenue par le recourant se trouvent en-deçà de ceux déterminant l'assujettissement obligatoire, exception faite de l'année 2006. Cela étant, l'AFC - ayant constaté des lacunes affectant cette comptabilité - a reconstitué le chiffre d'affaires du recourant par estimation et, sur la base des résultats obtenus, inscrit celui-ci au registre des assujettis TVA à partir du 1er janvier 2006. Le recourant conteste cet assujettissement, en attaquant l'estimation du chiffre d'affaires de son activité telle qu'elle a été effectuée par l'AFC. Il fait valoir que l'estimation aboutit à un résultat sans lien avec la réalité de sa vie quotidienne, en mettant l'accent sur

l'exactitude de sa comptabilité compte tenu de son activité, ainsi que sur le rendement moyen au kilomètre qui serait d'après lui bien inférieur à celui retenu par l'autorité fiscale. Partant, il s'agit d'examiner en premier lieu si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies (consid. 5.1.) et, le cas échéant, si le calcul estimatif est correct (consid. 5.2.). Ce n'est qu'après avoir établi quel chiffre d'affaires le recourant a réalisé qu'il sera possible d'en tirer les conclusions quant à son éventuel assujettissement et, le cas échéant, la date à laquelle celui-ci est intervenu (consid. 5.3.).

E. 5.1.1

Il ressort du dossier que l'autorité fiscale a procédé à juste titre à une estimation du chiffre d'affaires de l'activité du recourant dans les limites de son pouvoir d'appréciation. En effet, il a été relevé que d'importantes lacunes affectaient la comptabilité du recourant ; notamment différentes irrégularités et des pièces manquantes ont été constatées. Aucun livre de caisse détaillé n'était tenu; les recettes étaient comptabilisées globalement à la fin de la journée, le recourant considérant à ce sujet que "cette manière de présenter l'ensemble des recettes est la plus lisible et la plus transparente qu'il soit, plutôt que d'accumuler annuellement des centaines de bouts de papier aussi encombrants qu'inutiles comptablement"; aucun détail des courses effectuées n'a pu être présenté; aucune copie des quittances pour les courses effectuées durant la période de contrôle n'a été présentée; les pièces comptables en relation avec l'activité de taxi n'ont pas été systématiquement conservées; les documents comptables pour l'année 2008 étaient absents.

E. 5.1.2

Le Tribunal de céans rappelle également que seul un examen de l'ensemble des livres permet de s'assurer que la totalité des mouvements de marchandises et des opérations imposables a bien été régulièrement passée en compte (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 28 août 1985 publié in Archives 58 p. 380 consid. 2.a; B. Zingg, Beweis- und Untersuchungsprobleme bei der Warenumsatzsteuer, Archives 35 p. 36, en particulier p. 49 s.). Précisément, les art. 17 et 18 de l'ordonnance du 6 mai 1981 sur la durée du travail et du repos des conducteurs professionnels de véhicules légers affectés au transport de personnes et de voitures de tourisme lourdes (OTR 2 ; RS 822.222) imposent un livret de travail ("Kassabuch") aux chauffeurs de taxi, livret qui sera emporté lors de chaque course, que le conducteur présentera sur demande à l'autorité d'exécution et qu'il remplira d'une écriture lisible et indélébile (arrêt du Tribunal fédéral 2A.297/2005 du 3 février 2006 consid. 3.3; voir également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.4.4. et 3.1., A-1447/2010 du 11 novembre 2011 consid. 2.4.4.). Pour sa part, le Tribunal fédéral a considéré que lorsqu'on se trouve en présence d'un nombre important de transactions en espèces, la tenue d'un livre de caisse prend une importance centrale, ce qui est le cas pour les entreprises de taxis, l'essentiel des transactions s'effectuant au comptant. Le livre de caisse doit alors satisfaire à des exigences élevées (Archives vol. 55 p. 570 ss consid. 2c). Or, en l'occurrence, comme déjà relevé, le recourant ne tenait aucun livre de caisse suffisamment détaillé, en ce sens que seuls les totaux quotidiens y étaient reportés, alors qu'il effectuait un nombre important de transactions en espèces.

E. 5.1.3

Par conséquent, ces différents éléments et les montants enregistrés dans la comptabilité ne renseignent pas complètement et exactement sur l'ensemble des recettes encaissées, le mouvement des espèces étant incontrôlable, aussi bien pour l'assujetti que pour le fisc.

L'AFC était ainsi contrainte de déterminer par estimation le chiffre d'affaires réalisé par le recourant au cours de la période contrôlée, afin de pouvoir vérifier si son assujettissement devait avoir lieu. En effet, la jurisprudence en la matière confirme que l'AFC peut procéder à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation lorsque les pièces sont incomplètes ou font défaut ou lorsque les résultats qui ont été annoncés par le déclarant ne correspondent manifestement pas aux faits (arrêts du Tribunal fédéral 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 4.2, 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 3.2 [dont les nombreuses références citées] et 3.3). En l'occurrence, les conditions d'une estimation par l'AFC étaient manifestement réalisées sur le principe, compte tenu de la violation des règles formelles régissant la tenue de la comptabilité (consid. 4.1. ci-dessus).

E. 5.1.4

Enfin, il importe de rappeler que la taxation par estimation ne doit pas être considérée comme une sanction visant un comportement répréhensible, mais comme une mesure qui intervient lorsque le fisc ne parvient pas à élucider tous les faits pertinents pour établir la créance fiscale (MOLLARD, op. cit., p. 524 ; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, 2000, p.169). Il n'est donc pas porté de jugement moral sur le comportement du recourant.

E. 5.1.5

Cela étant, il est inutile de déterminer si la taxation par estimation se justifierait également pour d'autres motifs que ceux retenus ci-avant, à savoir le caractère invraisemblable des résultats présentés par le recourant. Il n'est donc pas crucial d'examiner, dans ce contexte, l'écart séparant le rendement kilométrique moyen du recourant (environ Fr. 1.80) par rapport à celui calculé par l'administration fiscale pour les taxis de la région (...), soit Fr. 2.40. Il en sera en revanche question dans le cadre du calcul estimatif (ci-après consid. 5.2). Il n'est pas non plus déterminant d'établir si les revenus tirés de la comptabilité du recourant lui permettaient ou non de subvenir aux besoins de sa famille. Les observations du recourant à cet égard ainsi que les pièces produites concernant les autres revenus globaux du ménage ne changent dès lors rien aux conclusions déjà tirées, concernant le caractère légitime de l'estimation. Il en va finalement de même des remarques du recourant concernant la conservation de ses disques tachygraphes.

E. 5.1.6

Quant aux autres griefs du recourant portant sur le déroulement du contrôle, notamment le fait que le taxateur ait prétendument ignoré la quasi-totalité des pièces justificatives du dossier, ils ne sont en aucune manière étayés. Partant, c'est à bon droit que l'AFC a procédé à l'estimation querellée.

E. 5.2

Il s'agit dès lors d'examiner si le calcul estimatif auquel a procédé l'AFC peut être confirmé, ou au contraire si le recourant a démontré qu'il était manifestement inexact, auquel cas il devrait être rectifié.

E. 5.2.1

Vu les lacunes constatées dans la comptabilité du recourant, l'AFC s'est basée sur les factures de garage pour les années 2005 et 2006, ainsi que sur les disques du tachygraphe pour l'année 2007, afin de déterminer le nombre de kilomètres parcouru annuellement par le/les véhicule(s) du recourant. De ce total, l'administration a ensuite déduit les kilomètres

parcourus à titre privé, à raison de 6000 kilomètres par année pour les vacances et 100 kilomètres par semaine pour 44 semaines de travail (soit 4400 kilomètres). Elle a ainsi obtenu le total des kilomètres effectués par le recourant à titre professionnel. Afin d'obtenir le chiffre d'affaires reconstitué pour la période allant du 1er janvier 2005 au 31 décembre 2007, l'AFC a valorisé le total des kilomètres professionnels parcourus au rendement kilométrique moyen de la branche pour la région (...), soit Fr. 2.20 par kilomètre pour l'année 2005, puis Fr. 2.40, afin de tenir compte du fait que la concession A n'avait été obtenue qu'en août 2005. Pour l'année 2008, c'est le résultat 2007 prorata temporis qui a été pris comme référence, ceci afin de tenir compte de l'arrêt maladie de l'assujetti dès novembre 2008. L'autorité fiscale a ainsi estimé que le montant de l'impôt, calculé au moyen du taux de la dette fiscale nette (TDFN), soit 5.2% dès le 1er juillet 2004 et 4.6% précédemment, se montait à Fr. 16'707.- pour 2006, 2007 et 2008.

E. 5.2.2

Cela étant, le recourant ne conteste pas le nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel. En revanche, il conteste la référence au rendement moyen au kilomètre tel que retenu par l'autorité fiscale sur la base des chiffres d'expérience, estimant le sien inférieur à celui de la branche d'activité concernée.

E. 5.2.3

Le recourant ne conteste donc pas les chiffres d'expérience en eux-mêmes. Il n'a pas non plus demandé (voir les art. 26 à 28 PA) à consulter le dossier spécial de l'AFC dont résultent ces chiffres d'expérience (sur le droit d'être entendu à ce sujet, voir les ATF 122 I 109 consid. 2a, 131 V 35 consid. 4.2; arrêt du Tribunal fédéral 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 9 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3123/2008 du 27 avril 2010 consid. 2.8.5, A-1857/2007 et A-1911/2007 du 6 avril 2010 consid. 6.2.3; voir également les décisions de l'ancienne Commission fédérale de recours en matière de contributions [CRC] 2002-158 du 8 juin 2004 consid. 4d et CRC 2002-117 du 18 juillet 2003 consid. 1d, ainsi que la décision incidente CRC 2003-054 du 19 septembre 2003).

E. 5.2.4

S'agissant de la pertinence des chiffres d'expérience dans le cadre d'un calcul estimatif, il sied de rappeler que l'administration fiscale est autorisée à se fonder sur ceux-ci afin de se rapprocher le plus possible de la réalité de la branche concernée (sur la notion de ces chiffres d'expérience, voir les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3123/2008 du 27 avril 2010 consid. 2.8.1 et A-5754/2008 du 5 novembre 2009 consid. 2.8). Il est nécessaire à cet égard que ces chiffres tiennent compte du lieu, des tarifs en vigueur, des périodes concernées, des concessions octroyées, de l'activité des chauffeurs, de l'affiliation ou non à une centrale, ainsi que de la taxe de base et des temps d'attente du chauffeur. Ainsi, la méthode de l'AFC, confirmée par le Tribunal fédéral, permet de cerner au plus près la réalité des entreprises de taxis, en fonction des spécificités de chaque ville (arrêts du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 5.2, 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 in initio, 2A.297/2005 du 3 février 2006 consid. 4 et 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2). En l'espèce, les coefficients retenus par l'AFC apparaissent suffisamment topiques pour pouvoir être appliqués à l'activité du recourant.

E. 5.2.5

L'argument du recourant estimant que seuls 60-65% des kilomètres totaux sont facturés et qu'ainsi les kilomètres parcourus à vide n'ont pas été pris en compte dans le calcul de l'AFC

ne résiste pas à l'examen. L'autorité inférieure considère qu'avec la méthode d'estimation choisie, à savoir celle prenant en compte le rendement kilométrique moyen, les courses effectuées à vide n'ont pas besoin d'être estimées, puisqu'elles ont été prises en compte de manière globale dans la détermination du rendement kilométrique moyen pour la région (...). De plus, l'AFC explique qu'il est impossible de ressortir des disques tachygraphes les kilomètres parcourus à vide. Le Tribunal de céans ne peut que constater que le recourant n'apporte aucune pièce qui justifierait ses dires et qui invaliderait l'estimation de l'AFC.

E. 5.2.6

Le fait que l'AFC se fonde sur les moyennes en vigueur dans la branche ne signifie toutefois pas que tous les chauffeurs de taxi ont un tel rendement. Il est néanmoins nécessaire que l'assujetti qui présente un rendement kilométrique moyen supérieur ou inférieur à la moyenne puisse l'expliquer par des pièces justificatives. En omettant de tenir ses livres conformément aux exigences légales, le recourant est lui-même responsable des quelques incertitudes qui peuvent encore subsister. Le recourant doit ainsi s'accommoder de l'imprécision qui résulte nécessairement d'une moyenne, puisqu'il est lui-même responsable de l'ouverture de la procédure de taxation par voie d'estimation (cf. consid. 4.3. ci-dessus; cf. également l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 5).

E. 5.2.7

Enfin, le grief du recourant, selon lequel l'AFC n'aurait pas tenu compte de son empêchement de travailler en 2008, est mal fondé puisque l'autorité inférieure a précisément pris en considération cet élément dans son calcul estimatif en se basant sur l'estimation des chiffres d'affaires relative à 2007, laquelle a été ramenée à dix mois vu l'incapacité de travail du recourant durant les mois de novembre et décembre 2008.

E. 5.2.8

Il s'ensuit que l'estimation du chiffre d'affaires réalisé par le recourant s'avère tout à fait plausible et que l'assujetti n'a aucunement prouvé qu'elle pouvait se révéler manifestement mal fondée. Conformément au cadre juridique exposé ci-dessus, on rappellera que c'est au recourant de fournir les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère manifestement erroné de l'estimation effectuée par l'administration. Or, en l'occurrence, le recours ne contient que des allégations et n'est pas assorti de documents justificatifs aptes à démontrer son bien-fondé aussi bien qu'à annuler l'estimation de l'AFC. Le recourant étant dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond manifestement pas à la réalité, il lui revient de supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2).

E. 5.2.9

Par ailleurs, l'assujetti a bénéficié, dans le cadre de l'estimation à laquelle s'est livrée l'AFC, du TDFN servant à déterminer l'impôt préalable à valoir sur les dépenses de marchandise et de matériel, ainsi que sur les investissements et les frais généraux, qui est ainsi pris en compte de manière forfaitaire. Le Tribunal de céans n'a pas de raison de remettre en cause l'application par l'AFC du TDFN dans le cas présent, même si cette manière de faire, clairement favorable au recourant, ne va pas sans poser certains problèmes de légalité et de rétroactivité (voir la brochure spéciale n° 02 de l'AFC, ch. 2.4.1, appliquée dès le 1er janvier 2008; voir aussi les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2149/2008 et A-2170/2008 du 17 mai 2010 consid. 6.2.7, A-1614/2006 du 1er octobre 2008).

E. 5.3

S'agissant, enfin, de l'assujettissement lui-même et de la date de l'immatriculation rétroactive, il sied de les confirmer à la lumière de l'estimation effectuée. C'est le lieu de relever que l'estimation porte sur le chiffre d'affaires imposable (art. 43 ss aLTV) et que ce chiffre d'affaires est déterminant pour l'assujettissement (art. 28 al. 1 aLTV).

E. 5.3.1

L'estimation fait en effet ressortir, pour l'année 2005, un chiffre d'affaires de Fr. 87'061.- pour un impôt dû de Fr. 4'527.-, ce qui entraîne - selon les règles déjà exposées (cf. consid. 3.2 et 3.3 ci-avant) - l'immatriculation du recourant au 1er janvier de l'année suivante, c'est-à-dire au début de l'année 2006. Et pour l'année 2006, l'estimation de l'AFC fait ressortir un chiffre d'affaires de Fr. 102'809.- pour un impôt dû de Fr. 5'346.-, qui confirme l'assujettissement du recourant en 2007 et qui fait l'objet de la créance fiscale réclamée.

E. 5.3.2

Certes, dans son mémoire, le recourant conteste le dépassement de la limite des Fr. 4'000.- d'impôt dû à l'AFC, étant précisé qu'il se situe en-deçà du plancher de Fr. 250'000.- de chiffre d'affaires (cf. consid. 3.2 in fine ci-avant). Plus précisément, le recourant estime qu'il ne se trouve qu'une année sur deux au-dessus de celle-ci. Cela étant, cette appréciation est contredite par l'estimation de l'AFC que le Tribunal de céans a confirmée (cf. ci-avant consid. 5.2 ci-avant). Selon les calculs de l'AFC, dont le recourant n'a pas prouvé qu'ils étaient manifestement mal fondés, l'impôt dû s'élève à plus de Fr. 4'000.- pour chacune des années considérées (cf. décision sur réclamation, p. 14). Il est vrai que l'estimation n'est pas la même pour les deux années en cause (Fr. 87'061.- pour 2005 et Fr. 102'809.- pour 2006), mais elle ne paraît pas contestable pour autant. Elle couvre clairement la période déterminante pour l'assujettissement, soit l'année 2005, aussi bien que celle afférente à la naissance de l'impôt, à savoir découlant du chiffre d'affaires réalisé en 2006. Bien que le recourant s'en prenne à la date du début de son assujettissement en concluant ne pas être affilié à la TVA au 1er janvier 2006, il convient de constater qu'il ne produit aucune pièce pouvant expliquer et justifier ces dires. Par ailleurs, le recourant ne s'en prend pas à la réalisation des conditions d'assujettissement. En tout cas, sa motivation ne se fonde pas directement sur une application prétendument erronée de l'art. 28 al. 1 aLTV (cf. consid. 3.2. et 3.3. ci-dessus). Aucun indice résultant du dossier n'infirmé à première vue la pertinence du moment de la rétroactivité décidée par l'autorité fiscale. Un contrôle plus approfondi du Tribunal de céans ne s'impose donc pas.

E. 6

En conclusion, il apparaît que - sur la base de son estimation, laquelle se révèle justifiée tant sur le principe que dans son montant - l'AFC a correctement inscrit le recourant au registre des assujettis à compter du 1er janvier 2006. La créance fiscale résultant de l'estimation de l'AFC afférente aux périodes fiscales allant du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2008 étant également confirmée, le recours s'avère intégralement mal fondé et doit être rejeté.

E. 7

Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 2'700.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant qui succombe.

L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

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