

BVGer A-351/2014 vom 10. Juli 2014

Bundesverwaltungsgericht, 2014-07-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-351_2014

FR: TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014

IT: TAF A-351/2014 del 10 luglio 2014

Regeste

Taxe sur la valeur ajoutée

Erwägungen

E. 4

Dans la présente cause, il appartient au Tribunal de céans d'exposer les règles concernant l'auto-taxation (ci-après consid. 4.1), celles relatives à la tenue de la comptabilité (ci-après consid. 4.2) et enfin la problématique de la taxation par voie d'estimation (ci-après consid. 4.3).

E. 4.1

En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation. Cela signifie que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable (art. 46 aLTVA), respectivement la créance fiscale (art. 71 al. 1 LTVA) 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 (art. 86 al. 1 LTVA) (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.1, 2C_246/2010 du 28 septembre 2010 consid. 7; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.7.1, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.1). Autrement dit, 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). Le nouveau droit n'a rien changé à cet égard (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.7.1). La TVA demeure perçue sur la base d'un système reposant sur l'auto-taxation, même si le nouveau droit a, sur certains aspects, assoupli ce principe (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4; arrêt du Tribunal fédéral 2C_678/2012 du 17 mai 2013 consid. 2.1; Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA in : FF 2008 6277). Il n'en reste pas moins que l'assujetti doit 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. arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2, 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.1). 4.2.1 Parmi les obligations incombant à l'assujetti figurent en particulier celles liées à la comptabilité (cf. à ce sujet, arrêts du Tribunal fédéral 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.1 et 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.1). 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 (ATAF 2009/60 consid. 2.5.1). 4.2.2 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 à la suite de l'adoption de l'aLTVA, et des Instructions 2008 qui leur ont succédé (cf. Instructions 2001 ch. 881 ss ; Instructions 2008, ch. 881 ss ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 in : RDAF 2008 II p. 20 ss consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.2, A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.3, A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 3.4). 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 caisses 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 (cf. Instructions 2001 ch. 881 ss ; Instructions 2008 ch. 881 ss). Ainsi, chaque opération commerciale doit pouvoir être suivie aisément et de manière fiable, sur la base des 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 (cf. Instructions 2001 ch. 890 ; Instructions 2008 ch. 890 ; cf. également, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.2, A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.3 et A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.2). 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 (cf. Instructions 2001 ch. 892). Au demeurant, l'assujetti doit être rendu 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 (cf. Instructions 2001 ch. 893 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.2, A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.3, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 4.2). 4.2.3 Le nouveau droit n'a, en substance, rien changé à ces obligations comptables (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.1 ; Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 10 ch. 9 et 29). L'art. 70 al. 1 LTVA, mentionne que 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 des dispositions du droit commercial si ces contraintes sont indispensables à une perception correcte de l'impôt. Cela étant, dans son Info TVA 16 "Comptabilité et facturation", publiée en février 2010, l'AFC distingue les entreprises obligées de tenir une comptabilité au sens des art. 957 ss CO - auquel cas les éléments à comptabiliser doivent être saisis dans les comptes selon la planification, de manière systématique, en bon ordre et intégralement, et les entreprises qui ne le sont pas : il appartient à ces dernières d'établir un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. Les opérations commerciales doivent être enregistrées chronologiquement, sans discontinuité et de manière actuelle, c'est-à-dire sans délai suite à leur réalisation. L'assujetti est tenu

d'enregistrer les recettes et les dépenses intégralement et en toute sincérité, sous une forme non modifiable (voir Info TVA 16 ch. 1.2 s.). Le suivi des opérations commerciales à partir de la pièce justificative individuelle jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité, et vice-versa, doit pouvoir être garanti en tout temps et sans perte de temps, y compris par sondage. Ceci présuppose en particulier : une organisation claire des livres comptables ainsi que des libellés compréhensibles dans les écritures comptables et dans les journaux, des pièces justificatives avec mention des imputations et des paiements, de même qu'un classement et une conservation en bon ordre et de manière systématique des livres comptables et des pièces justificatives (cf. Info TVA 16, ch. 1.5). L'AFC rappelle également qu'une comptabilité qui n'est pas tenue correctement, ainsi que l'absence des comptes annuels, de documents et de justificatifs, peuvent entraîner une détermination par approximation de la TVA par l'AFC, fondée sur l'art. 79 LTVA (cf. Info TVA 16, ch. 1.4).

4.2.4 L'assujetti doit tenir au moins un livre de caisse, même s'il encaisse et décaisse peu d'argent liquide. Ses livres doivent mentionner tous les chiffres d'affaires et ceux-ci doivent être justifiés par les pièces correspondantes (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.2, 2A.93/2006 du 26 juillet 2007 consid. 3.1, 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A 4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.3, A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.4, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.3). Selon la jurisprudence constante, lorsque l'on se trouve en présence d'un nombre important de transactions effectuées en espèces, la tenue d'un livre de caisse prend une importance centrale. En outre, la tenue détaillée et chronologique d'un livre de caisse répond à des exigences particulièrement élevées (cf. à ce sujet, Hans Gerber, *Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen]* in : *Revue fiscale* 1980 p. 306). Si un livre de caisse est censé apporter la preuve de l'exactitude des paiements intervenus, il y a lieu d'exiger que les entrées et les sorties d'argent liquide soient indiquées sans exception, de manière suivie et par ordre chronologique. Les soldes doivent être comparés avec les espèces en caisse relevées régulièrement, et même tous les jours dans les entreprises recourant intensivement aux paiements en liquide (cf. Instructions 2001 ch. 884 ; Instructions 2008 ch. 884a ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.4, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.4.4). C'est ainsi seulement qu'il est possible de garantir que les liquidités encaissées soient enregistrées de manière complète (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.2, 2C_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2.2.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.3, A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.4, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.3). Ces principes - dégagés par la jurisprudence sous l'ancien droit - demeurent valables sous l'empire de la LTVA, le nouveau droit n'ayant pas opéré de réforme à cet égard.

4.2.5 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 Instructions 2001 ch. 943 ss). Sous le nouveau droit, l'art. 70 al. 2 LTVA impose désormais à l'assujetti de conserver dûment ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents jusqu'à la prescription absolue de la créance fiscale, les art. 957 et 962 CO étant applicables.

E. 4.3.1

Aux termes de l'art. 60 aLTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets ou que les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.3, 2C_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2, 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.1, A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.5.1, A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.1). Les deux premières conditions sont de nature formelle, la dernière étant de nature matérielle. 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. Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 69 511 consid. 3.1.2).

E. 4.3.2

En particulier, une telle estimation a lieu lorsque des violations des règles formelles concernant la tenue des comptes apparaissent et qu'elles sont d'une gravité telle que la véracité matérielle des résultats comptables s'en trouve remise en cause (cf., entre autres, ATF 105 Ib 181 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2A.437/2005 du 3 mai 2006 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.2, A 4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.5.2, A-163/2012 du 1er mai 2012 consid. 4.1). 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 dans la tenue d'une comptabilité. Autrement dit, celle-ci s'impose à chaque fois que sur la base des documents comptables à disposition, il n'est pas possible d'établir une taxation en bonne et due forme (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2 et arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.2). En outre, une estimation intervient également 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 que 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 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.2.2, A-825/2013 du 16 octobre 2013 consid. 2.5.2 et A 4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.5.2; Mollard, in : Archives 69 p. 542 ss). Le nouveau droit n'a rien changé à cet égard (voir l'art. 79 al. 1 LTVA ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A 6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.8), si ce n'est que la créance fiscale est désormais établie par une notification d'estimation (art. 79 al. 2 LTVA).

E. 4.3.3

Si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'AFC n'est pas seulement autorisée, mais bien tenue à procéder à une semblable taxation. 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 (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1, 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 2.2, 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A 4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.6.1,

A-4616/2011 du 18 septembre 2012 consid. 2.6.1). En d'autres termes, la violation des devoirs de procédure ne doit pas profiter à l'assujetti. Ces principes valent de manière inchangée sous le nouveau droit (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.9).

E. 4.3.4

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 et aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3, 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1, 2C_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.1, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.3.1, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.9.2, A 163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.2). 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 (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A 4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.1 et A-163/2012 du 1er mai 2012 consid. 4.2). 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., par exemple, arrêts du Tribunal administratif fédéral A 704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.3.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.9.2, A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.2, A 7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.2).

E. 4.3.5

Dans le cadre de l'exécution de l'estimation, l'autorité inférieure se fonde en particulier sur des chiffres d'expérience, que ce soit pour examiner si les conditions d'une taxation par estimation sont remplies ou pour effectuer cette taxation elle-même. La jurisprudence a déjà relevé que cette manière de faire n'avait en principe rien de critiquable (cf. entre autres, ATAF 2009/60 consid. 2.8 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A 4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.2, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.3.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.10, A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 2.5). Les chiffres d'expérience sont établis sur une base statistique au moyen de relevés effectués auprès d'entreprises dont la comptabilité est tenue de manière fiable. Ils ne constituent pas des règles de droit ni des moyens de preuve semblables à des livres comptables (du moins aussi longtemps qu'ils ne proviennent pas d'une expertise menée par un spécialiste ; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.10.1 ; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [« dealing at arm's length »] in: Archives 77 658, 665 et 679, et les références citées). Ces chiffres permettent de savoir ce qui, dans une branche économique donnée, constitue la norme générale en matière de revenus. Cependant, ils ne remplissent cette fonction que dans la mesure où ils reposent sur des bases solides (cf. Zweifel/Hunziker, in : Archives 77 679). Dès lors que les chiffres d'expérience sont censés fournir des éclaircissements sur le chiffre d'affaires moyen correspondant à un type d'activité donné, ils doivent être largement corroborés et tenir compte de la structure de l'entreprise, de sa taille et des circonstances

locales (cf. Mollard, in : Archives 69 553). En d'autres termes, ils doivent résulter d'un large échantillon qui doit être représentatif, homogène et actuel. Cela signifie qu'ils doivent être établis sur la base d'un nombre de cas suffisant, même s'il n'est pas possible de fixer un chiffre absolu qui serait valable pour toutes les branches. L'échantillon ne doit pas non plus retenir des situations favorables ou défavorables uniquement. Il doit au contraire tenir compte de toutes les circonstances de manière appropriée afin de donner des résultats représentatifs (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.10.2, A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.7.2, A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 2.7.2). Comme les chiffres d'expérience constituent par principe des valeurs moyennes, ils ne doivent pas être appliqués de manière trop schématique. Dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, l'autorité doit tenir compte de la dispersion des données (entre la valeur minimale et la valeur maximale) si elle veut établir une estimation correcte qui tienne compte de l'ensemble des circonstances (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.10.4, A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.7.4, A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 2.7.4). L'administration doit d'ailleurs expliquer dans ses décisions comment elle a fait usage de son pouvoir d'appréciation (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.8.4 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.10.3, A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.7.4 et A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 2.7.4). Par ailleurs, il appartient au contribuable de prouver l'existence de conditions particulières devant conduire l'autorité fiscale à s'écarter des données d'expérience.

E. 4.3.6

Dans la procédure de recours, l'assujetti peut 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 tel. Dans un premier temps, il appartient à l'administration 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. ATAF 2009/60 consid. 2.9.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.11.2 et A 1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 2.8.3; voir également, Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., p. 881 s. ch. 277 s.). Dans un deuxième temps, il s'agit de se demander si l'AFC a procédé correctement à l'estimation. Là encore, le fardeau de la preuve appartient à l'AFC. Cela étant, le Tribunal administratif fédéral - lors même que sa cognition n'est pas restreinte par la loi (cf. consid. 3.2 ci-avant) - fait preuve de retenue lors de son analyse de l'exactitude de l'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 4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.11.2 et A-4750/2012 du 22 juillet 2013 consid. 2.4.3). 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 nécessaires afin d'attester du caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée par l'administration, le Tribunal administratif fédéral faisant preuve de retenue lors de son examen (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2C_430/2008 du 18 février 2009 consid. 5.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2 et A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3). Le contribuable qui ne parvient pas à prouver

que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences. Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation incorrecte juridiquement qu'il a lui-même créée (cf. 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 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3). L'assujetti doit ainsi supporter l'incertitude qui résulte nécessairement d'une estimation, vu qu'il a lui-même violé son devoir d'auto-taxation (cf. 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 prouve que l'instance précédente a commis de très importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que le Tribunal de céans remplace l'appréciation de l'instance précédente par la sienne (cf. entre autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A 4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2 et A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3).

E. 5

En l'espèce, il convient donc de procéder en trois étapes (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 5.1, A-665/2013 du 12 septembre 2013 consid. 2.8.3). Tout d'abord, il y aura lieu d'examiner les conditions de la taxation par voie d'estimation (cf. consid. 5.1 ci-après), puis de déterminer l'exactitude de l'estimation en elle-même en analysant la méthode utilisée par l'AFC (cf. consid. 5.2 ci-après) et enfin de voir dans quelle mesure le recourant parvient à démontrer le caractère inexact de l'estimation opérée par l'AFC (cf. consid. 5.3 ci-après).

E. 5.1

Il convient tout d'abord de vérifier si les conditions d'une taxation par voie d'estimation sont réalisées (première étape). L'AFC justifie la taxation par estimation comme suit. En premier lieu, elle reproche au recourant de ne pas avoir intégré en comptabilité les montants versés au moyen de cartes (de débit, de crédit), lesquels ont été crédités sur des comptes postaux et bancaires privés du recourant (n'apparaissant pas en comptabilité). En second lieu, elle relève avoir dû opérer une correction de l'impôt préalable déductible, étant donné que - s'agissant de certaines factures de fournisseurs acquittées par acomptes - seule une partie des acomptes avait été comptabilisée, à quoi s'ajoute que de l'impôt préalable avait été récupéré sans pièce justificative ou sur des frais privés. Cela étant, le Tribunal de céans considère qu'une taxation par estimation est effectivement justifiée sur son principe. Pour les besoins du raisonnement qui s'ensuit, il sera distingué entre l'estimation portant sur le chiffre d'affaires (consid. 5.1.1) et l'estimation portant sur les corrections de l'impôt préalable déductible (consid. 5.1.2).

E. 5.1.1

Tout d'abord, il s'avère que le recourant n'a pas respecté les règles formelles régissant la tenue de la comptabilité et la conservation des pièces justificatives. En effet, il ne dispose plus des « Z », à savoir les tickets récapitulatifs de la caisse enregistreuse - ce qu'il impute à un problème informatique - et sa fiduciaire n'a pas non plus été en mesure de produire ces documents. Il est dès lors impossible pour l'AFC de vérifier si toutes les écritures (ici les encaissements) ont été introduites en comptabilité et si l'assujetti a procédé à l'enregistrement systématique et complet des transactions effectuées. L'absence de ces justificatifs, dans un domaine tel que celui de la restauration, où une quantité très importante de liquidités circule chaque jour, constitue - au même titre que l'absence d'un

livre de caisse - un manquement grave, rendant le mouvement des espèces incontrôlable (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_170/2008 du 30 juillet 2008 consid. 4, 2A.693/2006 du 26 juillet 2007 consid. 4.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 5.2.1). Le recourant fait certes valoir qu'il se trouve dans l'impossibilité de réimprimer ces tickets de caisse, suite à un problème informatique. Cela étant, il suffit de considérer que ces pièces justificatives ne sont pas disponibles, alors qu'elles devraient l'être au regard tant de l'art. 58 al. 2 aLTVA que de l'art. 70 al. 2 LTVA (cf. consid. 4.2.5 ci-avant), sans qu'il faille en rechercher la cause, respectivement déterminer si cela est imputable à une faute de l'intéressé ou non. Ces considérations ne sont en effet pas pertinentes, dès lors qu'il s'agit de déterminer si, sur le principe, la taxation par estimation est justifiée. Partant, le Tribunal de céans considère que l'AFC était fondée à estimer la créance fiscale, la comptabilité du recourant ne satisfaisant pas aux exigences formelles. Il s'avère ainsi superflu de déterminer si la véracité matérielle de la comptabilité est, au surplus, remise en question. Cela étant, le Tribunal relève tout de même que des indices laissent apparaître que les documents comptables de l'assujetti ne cernent pas avec exactitude sa situation économique, de sorte que la véracité des résultats présentés est elle-même sujette à caution. En effet, il s'est avéré - lors du contrôle sur place de l'AFC - qu'il comptabilisait les montants encaissés par le biais de cartes de débit ou de crédit sur des comptes (postaux/bancaires) privés, qui n'étaient pas intégrés en comptabilité. Toute justification commerciale fait défaut à ce procédé. A tout le moins le recourant ne tente-t-il pas de faire la démonstration du contraire. Certes, ceci se confond - à un certain point - avec la violation des règles formelles régissant la comptabilité, puisque le recourant affirme que ces montants étaient réintégrés en comptabilité par le biais du compte-caisse, sans qu'il puisse toutefois le justifier par pièces, faute de produire les « Z » de caisse censés intégrer ces versements. Cela étant, l'on peut également considérer les choses sous un autre angle et retenir que l'absence des tickets récapitulatifs de la caisse enregistreuse - ajoutée à ces encaissements par le biais de comptes privés - sont autant d'indices remettant en cause la véracité des résultats présentés par l'assujetti. Le Tribunal parvient ainsi à la conclusion que la comptabilité du recourant est incomplète et donc peu probante, en ce sens que le recourant ne possède pas les pièces justificatives permettant à l'AFC de déterminer avec précision le chiffre d'affaires réalisé durant la période contrôlée. Par conséquent, les conditions d'une taxation par estimation sont réunies.

E. 5.1.2

S'agissant de l'estimation de l'impôt préalable déduit à tort, il apparaît - selon un sondage opéré par l'AFC sur la période du 1er juillet au 31 décembre 2010 - que le recourant a commis de multiples erreurs qui vont de l'impôt préalable déduit sans justificatif (écriture "..."), à de l'impôt préalable déduit sur des frais privés (factures de ... pour le numéro d'appel ..., facture "..." relative au nom de domaine "...") ou encore des erreurs de calcul de la TVA déductible. Le Tribunal de céans considère - au regard de ces éléments - que la comptabilité du recourant présente des lacunes au niveau formel, en ce sens que certaines pièces justificatives censées fonder des écritures comptables font défaut. A cela s'ajoute que l'impôt préalable déductible décompté par l'assujetti ne correspond pas à la réalité, puisque diverses erreurs ont été décelées par le biais du sondage. Cela étant, l'AFC était dès lors fondée à retenir que de semblables erreurs affecteraient d'autres périodes fiscales et à procéder à une estimation des corrections de l'impôt préalable à entreprendre, ce qu'elle a fait s'agissant des périodes allant du 1er janvier 2007 au 30 juin 2010.

E. 5.2

Il sied, dans une deuxième étape, de vérifier si l'estimation en cause a été faite correctement par l'AFC, étant encore précisé qu'il sera pareillement distingué ci-après entre l'estimation du chiffre d'affaires (consid. 5.2.1) et celle des corrections de l'impôt préalable déductible (consid. 5.2.2).

E. 5.2.1

Afin de déterminer le chiffre d'affaires réalisé par le recourant de manière à en approcher le plus possible la réalité, l'AFC a procédé de la manière suivante. L'AFC a reconstitué le chiffre d'affaires de l'assujetti sur la base du prix de revient de ses achats et d'une marge brute de 70 %, tirée de coefficients d'expérience. Elle a ainsi calculé que son chiffre d'affaires se montait à Fr. XXX'XXX.- en 2007 (au lieu de Fr. XXX'XXX.- décomptés), Fr. XXX'XXX.- en 2008 (au lieu de Fr. XXX'XXX.- décomptés), Fr. XXX'XXX.- en 2009 (au lieu de Fr. XXX'XXX.- décomptés) et a repris la TVA sur la différence, (Fr. XX'XXX.- en 2007 [Fr. 1'553.95 de TVA], Fr. XXX'XXX.- en 2008 [Fr. 4'024.10 de TVA], Fr. XX'XXX.- en 2009 [Fr. 559.60 de TVA]) non sans avoir ventilé les chiffres d'affaires forfaitairement entre ceux relatifs à de la consommation sur place (... %) et ceux attribués à de la vente à l'emporter (... %). La reprise d'impôt totalise ainsi Fr. 6'137.65, étant encore précisé que l'AFC n'a pas opéré de reprise fiscale sur le chiffre d'affaires de l'assujetti qu'elle avait reconstitué au moyen de la marge brute résultant de coefficients d'expérience pour l'année 2010, puisqu'elle a relevé que l'assujetti avait réalisé une marge brute légèrement supérieure à 70 % durant l'année en question (70,20 %), de sorte qu'elle s'en est tenue au chiffre d'affaires qu'il avait déclaré. S'agissant de la méthode retenue par l'AFC, qui consiste à faire appel aux coefficients expérimentaux pour reconstituer le chiffre d'affaires et calculer la créance fiscale relative aux années 2007 à 2009, elle ne paraît pas inadéquate dans le cas d'espèce. Certes, il eût également été possible, à titre alternatif, de procéder par addition, en ajoutant au chiffre d'affaires décompté par l'assujetti les écritures figurant au crédit des comptes bancaires et postaux qui résultaient de versements par cartes (bancaires ou de crédit) de clients de la raison individuelle. Cela étant, cette méthode aurait nécessité de pouvoir cibler précisément ces versements et n'aurait pas nécessairement été avantageuse pour l'assujetti; d'ailleurs, ce dernier ne l'invoque pas. A cela s'ajoute que le Tribunal de céans fait preuve de retenue s'agissant de la méthode d'estimation choisie par l'AFC; de la sorte, il n'y a en l'occurrence rien à redire au fait que l'administration ait choisi de recourir aux coefficients d'expérience relatifs à la branche en question. Quant à ces derniers, ils paraissent résulter d'un large échantillon tout à la fois représentatif, homogène et suffisamment actuel. L'assujetti exploite en effet une pizzeria au travers de ... points de vente en milieu urbain (...) et est active tant dans la vente à l'emporter que dans celle à consommer sur place. Or, les chiffres d'expérience dont l'AFC tire la marge brute querellée proviennent de vingt-six entreprises actives principalement en milieu urbain ou semi-urbain, dont près de la moitié pratiquent tout à la fois de la vente à l'emporter et à consommer sur place. Il sont donc suffisamment représentatifs. Il sied encore de relever à ce sujet que le recourant n'a pas demandé à consulter le dossier des coefficients expérimentaux produit par l'AFC, de sorte qu'un refus de consulter au sens des art. 27 et 28 PA n'entre pas en ligne de compte, tout comme un éventuel envoi avec caviardage (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 5.3 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 5.3.2 et A-4584/2011 du 20 novembre 2012 consid. 2.2). Si l'on se réfère à ces données, ce qui est légitime, il appert que

la marge brute des établissements de référence va de 51 à 80 %. Cela étant, la valeur moyenne est de 70 % et la valeur médiane de 73 %. En se fondant sur une marge brute de 70 %, qui correspond à la valeur moyenne précitée et est d'ailleurs légèrement inférieure à la marge brute (70,20 %) effectivement réalisée par le recourant en 2010, l'AFC a dès lors fait un usage correct de son pouvoir d'appréciation, que le Tribunal de céans ne revoit en tout état de cause qu'avec retenue. Quant au calcul de la TVA sur les chiffres d'affaires du recourant ainsi reconstitués par estimation, et en particulier à la ventilation opérée par l'AFC entre les chiffres d'affaires imposables au taux normal et au taux réduit, celle-ci ne prête pas flanc à la critique et pour cause : l'AFC s'est fondée sur la répartition de la TVA entre le taux normal et le taux réduit selon les pourcentages ressortant des chiffres déclarés par l'assujetti. Le recourant ne la conteste d'ailleurs pas spécifiquement.

E. 5.2.2

Enfin, s'agissant des rectifications forfaitaires que l'AFC a opérées au niveau de l'impôt préalable pour les années 2007, 2008, 2009 et 2010 et qui totalisent Fr. 300.- par an, il s'agit d'une extrapolation des corrections de l'impôt préalable que l'AFC a opérées sur le vu des pièces justificatives (ou de l'absence de celles-ci) censées fonder l'impôt préalable déductible de la période du 1er juillet au 31 décembre 2010 (corrections totalisant Fr. 149.25 pour la courte période en question). Cette extrapolation - appliquée aux années 2007, 2008, 2009 et à la période du 1er janvier au 30 juin 2010 - des chiffres relatifs à la période du 1er juillet au 31 décembre 2010 ne pose pas problème, l'AFC pouvant légitimement partir de l'idée que la même situation existait durant toute la période sujette à extrapolation. Le Tribunal de céans ne revoyant ces questions qu'avec retenue, il n'existe en l'occurrence nulle raison de corriger l'estimation en cause.

E. 5.3

Il appartient enfin au Tribunal de céans de voir dans quelle mesure le recourant parvient à démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation opérée par l'AFC (troisième étape). Cela étant, le recourant conteste essentiellement le principe de l'estimation en soutenant avoir établi ses comptes conformément au code des obligations et à la réalité, sur la base de pièces justificatives dûment classées et facilement vérifiables, argument qui - ainsi qu'on l'a vu - ne résiste guère à l'examen (cf. consid. 5.1 ci-avant). S'agissant du résultat de l'estimation, en revanche, il se contente de prétendre que les marges brutes de 67 % en 2007, 64 % en 2008, 69 % en 2009 et 70 % en 2010 qu'il aurait prétendument réalisées, si l'on s'en tient aux chiffres d'affaires qu'il a décomptés, sont parfaitement normales. Or, le contribuable qui entend contester l'exactitude d'une taxation par voie d'estimation opérée à bon droit par l'AFC à son égard doit prouver l'inexactitude de celle-ci, en fournissant les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère manifestement erroné de l'estimation effectuée par l'administration. En l'occurrence, le recourant n'apporte pas une telle preuve, loin s'en faut. Certes, les marges brutes qu'il affirme avoir réalisées durant les années querellées ne sont pas totalement étrangères à la branche concernée, pas plus qu'elles ne sauraient être qualifiées de marginales : plusieurs établissements figurant dans les coefficients expérimentaux de l'AFC présentent une telle marge brute. Toutefois, l'estimation n'en est pas manifestement erronée pour autant. En d'autres termes, le recourant - qui n'a pas respecté les règles relatives à la tenue de la comptabilité (respectivement à la conservation des justificatifs) - doit s'accommoder de la taxation par estimation qui s'ensuit, comme du résultat d'une situation incorrecte juridiquement qu'il a lui-même créée (cf. consid. 4.3.6 ci-avant). A juste titre le recourant ne prétend pas qu'il y aurait lieu de déduire

une part de marchandises consommées à titre privé. En effet, le coefficient d'expérience de la branche comprend les potentiels prélèvements en nature (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2013 du 16 mai 2013 consid. 4.2.4 ; voir aussi, arrêts du Tribunal administratif fédéral A 4480/2012 du 12 février 2014 consid. 5.4.2 et A-1933/2012 du 20 novembre 2012). S'agissant enfin des corrections de l'impôt préalable déductible, le recourant se borne à affirmer que "l'impôt préalable n'a jamais été récupéré à tort" et que "des erreurs de calcul ne sont pas possibles, les déductions de l'impôt préalable récupérable étant calculées par le programme informatique comptable". Cela étant, cette affirmation n'est pas étayée par de quelconques éléments de preuve et - en tant qu'elle concerne la prétendue infaillibilité du programme informatique comptable - elle est démentie par le fait que celui-ci n'a pas force de loi. En définitive, le recourant ne parvient pas à établir, preuves à l'appui, que l'estimation à laquelle l'AFC a procédé ne correspond manifestement pas à la réalité. Par conséquent, il y a lieu de considérer que l'estimation opérée par l'AFC est exacte, tant sur le principe que sur le montant, sur lequel des intérêts moratoires sont dus, comme l'a justement prononcé l'AFC, sans que le recourant ne le conteste.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter le recours. Conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux 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. 1'800.- comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant. Cette somme sera imputée sur l'avance de frais déjà fournie du même montant. Vu l'issue de la cause, il n'y a pas lieu d'allouer aux dépens (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.