

# **BVGer A-4450/2010 vom 8. September 2011**

Bundesverwaltungsgericht, 2011-09-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4450\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4450_2010)

FR: TAF A-4450/2010 du 8 septembre 2011

IT: TAF A-4450/2010 del 8 settembre 2011

## **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 18 mai 2010 et a été notifiée le 21 mai 2010 à la recourante. Le recours a été adressé au TAF le 18 juin 2010 et est ainsi intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. 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 4ème trimestre 2003 au 3ème trimestre 2007, la présente cause tombe ainsi matériellement sous le coup de la loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (aLTVA de 1999, RS 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. arrêts du Tribunal administratif fédéral 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'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre pas en ligne de compte si l'ancien droit matériel demeure applicable (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4417/2007 du 10 mars 2010 consid. 1.3.2). Enfin, la possibilité d'une appréciation anticipée des preuves demeure admissible, même dans le nouveau droit et a fortiori pour les cas pendants (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4785/2007 du 23 février 2010 consid. 5.5; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 dans la Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 1126 ch. 157).

### **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. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Bâle 2008, n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6e éd., Zurich/St-Gall 2010, n. 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 en matière de taxation par estimation (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1546/2006 du 30 avril 2008 consid. 2.5.4, A-1397/2006 et A-1398/2006 du 19 juillet 2007 consid. 2.1, A-1535/2006 du 14 mars 2007 consid. 2.1; JAAC 70.41 consid. 2d/cc, 67.122 consid. 2c/cc). Par contre, pour voir si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'examen du Tribunal administratif fédéral est illimité (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 4.3; ATAF 2009/60 consid. 2.9.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 5.5, A-4360/2008 et A-4415/2008 du 4 mars 2010 consid. 2.6.1, A-1454/2006 du 26 septembre 2007 consid. 2.1; JAAC 68.73 consid. 1c; voir également MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, *op. cit.*, p. 881s. ch. 277s.).

## **E. 2.3**

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. 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-7570/2009 du 22 juin 2011 consid. 2.3.2, A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 3.5, A-1557/2006 du 3 décembre 2009 consid. 1.6, A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 5, A-1596/2006 du 2 avril 2009 consid. 1.4; Moor/Poltier, *op. cit.*, p. 299s.; BLAISE KNAPP, *Précis de droit administratif*, 4ème éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n. marg. 2021, p. 419). De plus, la seule allégation ne suffit pas (cf. les arrêts du Tribunal fédéral 2A.269/2005 du 21 mars 2006 consid. 4 et les références citées et 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.3 et 4.5; voir également l'arrêt du Tribunal

administratif fédéral A-1687/2006 du 18 juin 2007 consid. 2.4).

### **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 aLTVA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.4, A-6642/2008 du 8 novembre 2010 consid. 2, avec renvois; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6e 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-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.4, A-5460/2008 du 12 mai 2010 consid. 2.5.1). 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. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER, *Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux*, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 270). 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-4072/2007 du 11 mars 2009 consid. 2.1, A-6150/2007 du 26 février 2008 consid. 2.4). Enfin, il incombe à l'assujetti lui-même d'examiner et de contrôler s'il remplit les conditions d'assujettissement (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1619/2006 du 7 avril 2009 consid. 2.2, A-1634/2006 du 31 mars 2009 consid. 3.1 à 3.3).

### **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). L'activité est commerciale ou professionnelle lorsqu'elle intervient vis-à-vis de tiers, qu'elle vise à obtenir des recettes et a un caractère durable (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_904/2008 du 22 décembre 2009 consid. 2.1; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG]*, 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, ch. 995, 1001 ss; Gerhard Schafroth/Dominik Romang, in *mwst.com*, *Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Bâle-Genève-Munich 2000, ch. 22 ss ad art. 21 aLTVA; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, 2000, p. 99 ss). L'art. 21 al. 2 aLTVA énumère de manière non exhaustive les entités qui peuvent être assujetties telles les personnes physiques, les sociétés de personnes, les personnes morales de droit privé ou de droit public, les établissements publics non autonomes, et les collectivités de personnes n'ayant pas la capacité juridique qui effectuent

des opérations sous une raison sociale commune (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.2, 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 2.2; cf. également les Instructions 2001 sur la TVA [Instructions 2001], ch. 6; voir encore la brochure spéciale n° 2 concernant l'assujettissement à la TVA, ch. 1.3). 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 s'élève à moins de Fr. 4'000.- en présence d'un chiffre d'affaires entre Fr. 75'000.- et Fr. 250'000.-.

### **E. 3.3**

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. L'AFC peut rédiger des prescriptions spéciales à ce sujet, 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-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 5.2., A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.5.3, A-5875/2009 du 16 juin 2010 consid. 3.2.2, A-1634/2006 du 31 mars 2009 consid. 3.5). 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). De plus, une comptabilité qui n'est pas tenue correctement, de même que l'absence de boucléments, 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). En outre, les entrepreneurs qui ne sont pas encore assujettis sont tenus de vérifier périodiquement, par des mesures appropriées, si ils remplissent les conditions de l'assujettissement (voir à ce sujet, ATAF 2009/60 consid. 2.5.1 et les références citées).

### **E. 3.4**

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 aLTV). S'agissant du mode de conservation, l'art. 957 al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations, CO, RS 220) demeure réservé, puisque certains contribuables ne sont pas tenus de s'inscrire au registre du commerce et ne sont donc pas astreints à tenir une comptabilité. A ce propos, le Conseil fédéral a rappelé, dans son message du 31 mars 1999 relatif à la révision de la comptabilité commerciale (in FF 1994 4753), que les dispositions du CO concernant la conservation des livres sont également importantes pour les artisans et les entreprises qui ne sont pas obligées par le CO à tenir une comptabilité, car les dispositions du droit commercial relatives à l'obligation de tenir et de conserver les livres s'appliquent également en droit fiscal, la révision ne changeant en rien cette situation car il ne serait pas judicieux de renoncer à l'unité du droit commercial et du droit fiscal (FF 1994 4763, qui renvoie aux Directives applicables en matière fiscale pour la tenue régulière de la comptabilité et relatives à l'enregistrement ainsi qu'à la conservation de documents commerciaux sur des supports de données ou d'images, publiées en 1979 et qui constitue l'exemple le plus frappant des effets du droit commercial sur le droit fiscal, selon le Conseil fédéral; voir également Marc Steinegger/Edith Frei, Aufbewahrung von Geschäftsbüchern und Belegen in: l'Expert comptable 2005 n° 1-2 p. 106 ss, en particulier p. 110). Toute association qui devrait s'inscrire au registre du commerce a donc l'obligation de tenir une comptabilité commerciale (art. 957 CO en relation avec l'art. 69 CC), peu importe qu'elle y soit en fait inscrite ou non (en ce sens, voir ATF 89 I 282 consid. 2).

#### **E. 4.1**

Aux termes de l'art. 60 aLTV, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets ou si 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 (arrêts du Tribunal fédéral 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-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.5.3, A-5949/2008 du 18 octobre 2010 consid. 6.1, A-5875/2009 du 16 juin 2010 consid. 3.4, A-5460/2008 du 12 mai 2010 consid. 2.5.3, A-1475/2006 du 20 novembre 2008 consid. 2.3, A-1634/2006 du 31 mars 2006 consid. 3.6). 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-4344/2008 du 9 septembre 2010 consid. 4.3.2, A-705/2008 du 12 avril 2010 consid. 2.4 et 4.1, A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 4.3). 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-4344/2008 du 9 septembre 2010 consid. 4.3.3, A-1600/2006 du 27 novembre 2007 consid. 4.2; JAAC 68.73 consid. 2b; 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 5.4, A-5949/2008 du 18 octobre 2010 consid. 6.4.1, A-2682/2007 du 7 octobre 2010 consid. 2.4.2, A-1857/2007 et A-1911/2007 du 6 avril 2010 consid. 5.1, A-1379/2007 du 18 mars 2010 consid. 4.1 et les nombreuses références citées; voir également JAAC 67.23 consid. 4a, 64.83 consid. 3a, 63.27 consid. 4a et b ; 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; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.7.2; NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT, TVA annotée, Genève/Zurich/Bâle 2005, ad art. 60 aLTV ch. 2.3 p. 270 et les références citées).

## **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 entant 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, 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.3 et 4.5; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-281/2009 du 14 octobre 2010 consid. 5.2, A-5875/2009 du 16 juin 2010 consid. 3.7 et 6.2, A-1429/2006 du 29 août 2007 consid. 2.4, A-1721/2006 du 6 mars 2007 consid. 4.1; JAAC 64.47 consid. 5b dans la RDAF 2000, 2e partie, p. 350). 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-281/2009 du 14 octobre 2010 consid. 5.2, A-4344/2008 du 9 septembre 2010 consid. 7.3.2; JAAC 67.82 consid. 4a/cc). 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-5949/2008 du 18 octobre 2010 consid. 6.5, A-281/2009 du 14 octobre 2010 consid. 5.2).

## **E. 5**

En l'espèce, sans remettre en cause son assujettissement, la recourante met en avant le caractère non commercial de son activité et conteste les manquements comptables relevés par l'administration fiscale ainsi que la marge bénéficiaire telle qu'elle a été fixée par l'AFC. En l'état, il convient ainsi au Tribunal de céans de rappeler au préalable la notion de sujet fiscal en TVA (consid. 5.1. ci-dessous), puis d'examiner si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies (consid. 5.2. ci-dessous). Le cas échéant, il s'imposera de vérifier la pertinence de l'estimation effectuée par l'AFC, précisément la marge retenue (consid. 5.3. ci-dessous).

### **E. 5.1**

A maintes reprises, la recourante déplore être comparée à des établissements actifs dans la même branche qu'elle, mettant en avant le caractère non commercial de la discothèque qu'elle exploite, puisque celle-ci oeuvre pour la promotion de la musique électronique, et ce sans but lucratif. A cet égard, le Tribunal de céans aimerait rappeler ici, conformément à ce qui a été dit plus haut (cf. consid. 3.2. ci-dessus), que l'art. 21 aLTVa fonde l'idée qu'une activité peut conduire à l'assujettissement même sans but lucratif, ce qui veut dire qu'il n'est nul besoin de réaliser des bénéfices. Est déterminante l'activité économique, à savoir la recherche de recettes, étant entendu que seule l'intention suffit (MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 423s. ch. 18ss). Par ailleurs, exerce une telle activité au sens de l'art. 21 aLTVa de manière indépendante, l'entité qui fournit ses prestations en son nom, en apparaissant comme prestataire vis-à-vis de l'extérieur (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_742/2008 du 11 février 2009 consid. 5.2, 2A.520/2003 du 29 juin 2004 consid. 4.1 et 5, publié in: RDAF 2005 II p. 75). Tel est généralement le cas des personnes morales, même si celles-ci, bien que juridiquement indépendantes, dépendent dans les faits d'une autre personne comme par exemple une société-mère qui contrôle sa filiale (Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., ch. 1006). Une communauté de personnes dépourvue de la personnalité juridique - notamment une société simple (cf. arrêt 2A.520/2003 précité, consid. 2.2) - peut également constituer un sujet fiscal distinct de ses membres dès que la collaboration se manifeste sur le plan externe et que la communauté fournit des prestations sous son nom (cf. art. 21 al. 2 aLTVa in fine; Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 104: principe de l'entité distincte). Dès lors que l'entité remplit les conditions énoncées ci-dessus, elle est en principe considérée comme un assujetti distinct et les prestations qu'elle fournit lui sont attribuées aux fins de l'assujettissement et de l'imposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_742/2008 précité consid. 5.2 in fine et les références citées), ce qui est en l'occurrence clairement le cas. Précisément, et notamment d'un point de vue économique, il est patent qu'il y a recherche de recettes, puisque les revenus de la discothèque se composent des ventes d'abonnements, des billets d'entrées, des ventes de boissons et de cigarettes, ainsi que des recettes de sponsoring, ce qui fonde - entre autres - la recourante, en tant qu'association sans but lucratif, à endosser la qualité d'assujettie à la TVA. Cela étant précisé, il convient maintenant d'examiner si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies.

### **E. 5.2**

Il ressort du dossier que l'autorité fiscale a procédé à juste titre à une estimation du chiffre d'affaires de l'activité de la recourante, puisque la comptabilité de celle-ci n'a pas été tenue régulièrement. Il convient de rappeler à cet égard qu'il découle du principe d'auto-taxation développé ci-dessus (consid. 3.1.) que c'est à l'assujetti lui-même d'établir s'il remplit les conditions d'assujettissement et la créance fiscale le concernant, l'assujetti étant ainsi seul

responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables, l'AFC n'intervenant que s'il ne remplit pas ses obligations. 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 passé en compte (Archives 58 p. 380 et 35 p. 49s.) et que même si l'activité de l'assujetti génère une faible circulation d'argent liquide - ce qui est en l'occurrence clairement le cas vu les nombreuses boissons offertes - celui-ci doit tenir au moins un livre de caisse en bonne et due forme (JAAC 68.73 consid. 2b). En raison d'importantes lacunes constatées dans la comptabilité de la recourante, plus précisément en l'absence de caisse enregistreuse, de feuilles récapitulatives des recettes et d'un livre de caisse permettant de justifier les chiffres d'affaires déclarés et de suivre aisément et de manière fiable chaque opération commerciale (cf. consid. 3.3. ci-dessus), l'AFC a été contrainte de déterminer par estimation le chiffre d'affaires réalisé par la recourante au cours de la période contrôlée, afin de pouvoir vérifier si les créances fiscales en découlant étaient fondées. 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 2C\_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2, 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 4.2 et 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 3.2 [dont les nombreuses références citées] et 3.3; voir également MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 872 ss ch. 255 et 257). Par conséquent, les conditions d'une estimation par l'AFC étaient manifestement réalisées sur le principe, quelles que soient les conditions (alternatives) considérées pour la mise en oeuvre d'une estimation (voir consid. 4.1. ci-dessus).

### **E. 5.3**

S'agissant de l'estimation elle-même, la recourante conteste l'utilisation par l'AFC des chiffres d'expérience, soutenant qu'ils ne peuvent lui être appliqués dans le calcul de sa marge bénéficiaire brute, estimant que son établissement n'est pas comparable à d'autres de la même branche.

#### **E. 5.3.1**

Lorsqu'elle procède à une estimation, l'AFC se base en effet sur des coefficients expérimentaux, 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-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.8.1 et 2.8.2, A-3123/2008 du 27 avril 2010 consid. 2.8.1 et A-5754/2008 du 5 novembre 2009 consid. 2.8, publié in ATAF 2009/60). Le fait que l'AFC se fonde sur les moyennes en vigueur dans la branche ne signifie toutefois pas que tous les entrepreneurs concernés sont obligés de moduler leurs prix de manière à obtenir une marge brute conforme à la moyenne. Il est néanmoins nécessaire que l'assujetti qui présente une structure de coûts inhabituelle par rapport à la moyenne puisse l'expliquer par des pièces justificatives. Comme vu ci-dessus (consid. 4.1.), la jurisprudence et la doctrine ont même admis que des résultats comptables formellement corrects pouvaient justifier une taxation par estimation en cas de disproportion manifeste entre les résultats comptabilisés et le chiffre d'affaires qui aurait pu être obtenu selon l'expérience, si cette divergence ne peut pas être expliquée de manière plausible (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_171/2008 du 30 juillet 2008 consid. 4.3 in fine; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2184/2008 et A-2185/2008 du 3 juin 2010 consid. 6.2.3, A-1600/2006 du 27 novembre

2007 consid. 5.4; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 873, ch. 257).

### **E. 5.3.2**

L'assujetti a - conformément à une demande en ce sens (voir les art. 26 à 28 PA) - un droit d'être entendu sur ces chiffres d'expérience. Il découle de ce droit, la possibilité pour le recourant de consulter le dossier spécial y afférent (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 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). Eu égard au secret fiscal (concernant la TVA, voir l'art. 44 aOTVA, respectivement l'art. 55 aLTV), la personne sollicitant un droit à la consultation dudit dossier ne doit cependant se voir accorder le droit de consulter les données et les chiffres invoqués à titre comparatif que dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas ensuite être mis en relation avec certains assujettis identifiables (ATF 105 Ib 181 consid. 4b). La communication des chiffres est ainsi admissible, pour autant que l'identification des entreprises de comparaison ne soit pas possible (arrêt du Tribunal fédéral 2A.651/2005 du 21 novembre 2006 consid. 2.5, publié dans la RDAF 2007 II p. 140 ss, ainsi que le commentaire de XAVIER OBERSON ET JACQUES PITTET in: Archives vol. 77 p. 45 ss). En outre, l'octroi du droit de consulter les pièces ne doit pas conduire à dévoiler des secrets d'affaires ou d'entreprise d'autres assujettis, même lorsque ces pièces sont anonymisées (arrêt du Tribunal fédéral 2A.651/2005 du 21 novembre 2006 consid. 2.9.1; ATAF 2009/60 consid. 2.8.5). La question de savoir dans quelle mesure les données contenues dans le dossier concerné peuvent être utiles à l'assujetti pour attaquer la procédure de taxation par estimation n'est pas décisive. Il n'est pas non plus déterminant de savoir si elle a informé l'assujetti au sujet des fondements de sa reprise fiscale, si elle lui a démontré de manière détaillée quels aspects ont été pris en considération pour le calcul du chiffre d'affaires et comment les valeurs comparatives compilées ont été utilisées (arrêt du Tribunal fédéral précité du 21 novembre 2006 consid. 2.9.3; voir également MARTIN KOCHER, Einsichtnahme auch in ein vertrauliches "Spezialdossier" der ESTV - Neue Rechtspraxis erlaubt vertiefte Akteneinsicht - noch ungeklärte Aufdeckungspflicht, in: l'Expert comptable 2007 n° 3 p. 201 ss, en particulier le consid. 3.2.3). En la présente cause, il suffit d'observer que la recourante n'a pas requis la production du dossier spécial et que ce dernier ne devait donc pas, au vu de ce qui précède, lui être spontanément présenté, dès lors que les chiffres d'expérience établis ne sont pas, en soi, contestés (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.2.1).

### **E. 5.3.3**

En l'occurrence, pour pouvoir évaluer le chiffre d'affaires réalisé par la recourante de manière aussi proche que possible de la réalité, l'AFC a procédé selon la méthode des chiffres d'expérience. Elle a commencé par retrancher du chiffre d'affaires comptabilisé la part des recettes afférentes aux entrées sans les boissons, afin de fixer les recettes comptabilisées provenant de la vente des boissons. Ensuite, le fisc a déterminé pour les années 2003 à 2007 le prix de revient d'achat des marchandises vendues sur la base des informations à disposition. Ces achats n'ont été retenus qu'à hauteur de 75% pour procéder à l'estimation. La différence, soit le 25%, est censée représenter les boissons remises

gratuitement. Tenant compte des particularités en cause, notamment du fait que des boissons sont comprises dans les billets d'entrée, l'autorité fiscale a, dans un premier temps, admis que ce montant représentait le 20% du chiffre d'affaires net, en corollaire à une marge de bénéfice brute de 80%. Enfin, l'AFC a retranché des chiffres d'affaires net (sans TVA) calculés par année les chiffres d'affaires comptabilisés provenant de la vente des boissons ressortant du début de son calcul. Quant à elle, la recourante n'a pu expliquer la disproportion manifeste entre les résultats comptabilisés et le chiffre d'affaires qui aurait pu être obtenu selon l'expérience de manière plausible. Elle fait pourtant valoir que la marge retenue par l'autorité fiscale ne correspond pas à sa situation. Néanmoins, le fait que l'AFC se base sur la marge en vigueur dans la branche ne signifie pas que tous les entrepreneurs de la branche soient obligés de moduler leurs prix de manière à obtenir une marge brute conforme à la moyenne. L'AFC a d'ailleurs, au vu de la situation de la recourante et dans un deuxième temps, revu à la baisse la marge en vigueur dans le domaine d'activité concerné, pour ne retenir finalement qu'une marge de bénéfice brute de 73%, ceci afin de se rapprocher le plus possible de la réalité de l'activité de la recourante. A cet effet, l'AFC précise que la marge retenue est légèrement inférieure à la moyenne des entreprises du même genre (78%) et est proche du minimum (70%). Concernant la situation de la recourante, il est nécessaire que l'assujetti qui présente une structure de coûts inhabituelle par rapport à la moyenne puisse l'expliquer par des pièces justificatives. Lors de son recours, la recourante a fourni des explications relatives à la modicité de sa marge brute, mais celles-ci ne se basent que sur les chiffres qui ressortent de sa comptabilité et qui ont déjà été repris par l'AFC dans son calcul. Par ailleurs, les boissons servies gratuitement auxquelles la recourante se réfère et qui ressortent des pièces justificatives ne permettent pourtant pas d'étayer à elles seules les chiffres retenus, de même que la comparaison des prix de vente pratiqués par la recourante et par des établissements de la même branche d'activité. Même si ces indications justifient partiellement la structure du chiffre d'affaires de la recourante, ce que confirme l'AFC, la recourante ne fait que contester la marge retenue - en la considérant trop élevée - sans apporter d'autres explications (pièces à l'appui) confirmant les marges qu'elle prétend réaliser. Conformément au cadre juridique exposé ci-dessus, on rappellera que c'est à la recourante 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. La recourante 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'elle a elle-même créée (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2). Au surplus, la recourante doit s'accommoder de l'imprécision qui résulte nécessairement d'une moyenne, puisqu'elle est elle-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). En conclusion, rien ne permet de conclure que l'AFC aurait abusé de son pouvoir d'appréciation, lorsqu'elle a procédé à l'estimation des chiffres d'affaires de la recourante et cette dernière n'a pas réussi à établir à l'évidence que l'estimation à laquelle est parvenue l'autorité fiscale serait manifestement mal fondée.

## **E. 6**

Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. 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. 3'000.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante 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 à la recourante (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.