

BVGer A-5743/2015 vom 7. November 2016

Bundesverwaltungsgericht, 2016-11-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5743_2015

FR: TAF A-5743/2015 du 7 novembre 2016

IT: TAF A-5743/2015 del 7 novembre 2016

Regeste

Taxe sur la valeur ajoutée

Erwägungen

E. 2

La réclamante doit encore payer à l'AFC pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2011 (du 17.01.2010 au 31.12.2011) la somme de : CHF 51'232.00 taxe sur la valeur ajoutée, plus intérêt moratoire dès le 15 avril 2011 (échéance moyenne).

E. 3

Il n'est pas perçu de frais de procédure." E. Par recours du 16 septembre 2015, la recourante a conclu, "avec dépens", de la manière suivante: "I.- Le recours est admis. Principalement II.- La décision sur réclamation du 14 août 2015 est annulée et renvoyée à l'autorité intimée pour que cette dernière suive la procédure de prise de décision formelle et rende une telle décision contre laquelle une réclamation pourra être déposée. Subsidiairement La décision sur réclamation du 14 août 2015 est annulée et renvoyée à l'autorité intimée afin qu'il ne soit plus procédé à une taxation reconstructive par estimation, mais que l'autorité intimée procède uniquement à une taxation correctrice sur les quelques points admis par la recourante." F. L'AFC a produit la réponse et son dossier le 28 octobre 2015. Elle a conclu au rejet du recours. Le 9 novembre 2015, le Conseil de la recourante a porté à la connaissance du Tribunal administratif fédéral (ci-après: Tribunal) qu'il ne la représentait plus, de sorte que le Tribunal devait s'adresser directement à elle pour la suite de la procédure. La réponse a été transmise à la recourante directement par ordonnance du 12 novembre 2015. Les autres faits déterminants seront repris en tant que besoin dans les considérants qui suivent. Droit : 1. 1.1 En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions mentionnées à l'art. 32 LTAF, le Tribunal administratif fédéral 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, notamment celles rendues par l'AFC (art. 33 let. d LTAF). Selon l'art. 37 LTAF, la procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement. 1.2 La LTVA est entrée en vigueur au 1er janvier 2010 (art. 116 al. 2 LTVA; arrêt du TAF A-7514/2015 du 4 février 2016 consid. 2.1) et a remplacé l'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures). Les faits litigieux s'étant déroulés après cette date, la LTVA est dès lors applicable pour l'ensemble du cas déféré au Tribunal. Il sera cela dit fait référence plus bas à la jurisprudence et la pratique développées sous l'aLTVA dans la mesure où elles trouvent toujours application sous le nouveau droit. 1.3 1.3.1 1.3.1.1 Selon l'art. 83 al. 1 LTVA, les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours

qui suivent leur notification. Par ailleurs, selon la jurisprudence, une notification d'estimation ne peut, en temps normal, être qualifiée de décision (voir art. 43 al. 1 let. a, 78 al. 5, 82 s. LTVA; arrêt du TF 2C_805/2013 du 21 mars 2014 [= ATF 140 II 202] consid. 5.6; arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4). La notification d'estimation intervient en amont, dans une phase préalable à l'ouverture de la phase procédurale qui survient en cas de désaccord de l'assujetti (ATF 140 II 202 consid. 5.6). Ainsi, la procédure distingue normalement la notification d'estimation, la décision et la décision sur réclamation, qui constituent trois étapes distinctes de la taxation (arrêt du TAF A-3629/2015 du 14 juin 2016 consid. 1). La pratique instaurée par l'Administration fédérale, consistant à systématiquement coupler ses notifications d'estimation à des décisions administratives, sans pour autant examiner si les circonstances particulières du cas d'espèce justifient la prise d'une décision au sens de l'art. 82 LTVA, a été jugée non conforme à la systématique et à l'esprit de ladite loi fédérale (ATF 140 II 202 consid. 6.4). L'art. 82 LTVA requiert qu'une décision ne soit prise que si celle-ci est nécessaire à la perception de l'impôt, cette nécessité n'existant pas dans tous les cas aboutissant à une notification d'estimation (ATF 140 II 202 consid. 6.3.3).

1.3.1.2 Tel qu'il est formulé ("L'AFC rend, d'office ou sur demande de l'assujetti, toutes les décisions nécessaires à la perception de l'impôt, en particulier dans les cas suivants [...]"), l'art. 82 LTVA reconnaît certes une marge de manoeuvre importante à l'Administration fédérale par rapport aux domaines, aux circonstances ainsi qu'au moment dans lesquels il lui est permis de rendre des décisions administratives à l'égard de l'assujetti. Cette disposition n'octroie pas pour autant un blanc-seing en faveur du fisc, dont la compétence se voit d'emblée limitée à la prise de décisions qui sont "nécessaires à la perception de l'impôt". Qui plus est, le texte de la loi précise, par une tournure restrictive, bien que non exhaustive ("en particulier" ["insbesondere"; "in particolare"]), qu'en dehors des cas où l'assujetti requiert l'adoption d'une décision, les situations qui légitiment avant tout son prononcé sont: d'une part, celles où le comportement de l'assujetti ou les circonstances du cas mettent concrètement en danger la perception de l'impôt, par exemple en cas de non-paiement ou de non-respect d'obligations mises à sa charge (art. 82 let. d-f LTVA; dans ce sens: message sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008, FF 2008 6277, 6395: "la perception de l'impôt est menacée"); d'autre part, les cas dans lesquels l'assujetti conteste son assujettissement, la créance fiscale ou d'autres conditions et modalités que la loi lui impose (art. 82 let. a-c et f LTVA). Il s'ensuit que, pour rendre une décision conformément à l'art. 82 LTVA, l'Administration fédérale doit soit avoir reçu une requête de l'assujetti allant dans ce sens, soit pouvoir déduire des circonstances concrètes du dossier que ce dernier entend contester les obligations découlant pour lui de la LTVA, ou qu'il met en péril - notamment par des manoeuvres dilatoires ou un autre comportement contraire à la bonne foi - la perception de l'impôt (ATF 140 II 202 consid. 6.2; voir aussi arrêts du TAF A-3640/2015 du 29 août 2016 consid. 1.2, A-6904/2015 du 22 juin 2016 consid. 4, A-4321/2015 du 9 mai 2016 consid. 1.2).

1.3.1.3 Dans un système d'auto-taxation comme celui prévu par la LTVA, la responsabilité principale d'établir les décomptes fiscaux appartient à l'entreprise assujettie, laquelle ne dispose que rarement de connaissances approfondies du domaine spécifique lié à la TVA et est partant sujette à commettre des erreurs ou imprécisions. Le Tribunal fédéral a jugé que l'autorité fiscale ne peut, en l'absence d'indices concrets, considérer que de tels manquements traduiront d'emblée et dans tous les cas une tentative consciente de l'assujetti de se soustraire à ses obligations fiscales. La notification d'estimation, que le fisc doit en principe communiquer à l'assujetti peu de temps après la fin du contrôle, tient

précisément compte du potentiel d'erreur inhérent au système d'auto-taxation; dans un souci d'efficacité et pour éviter que chaque contrôle se solde par une décision formelle, elle offre en effet la possibilité à l'assujéti d'engager un dialogue informel avec l'Administration fédérale, lui permettant de clarifier certains points ou malentendus (et de mieux accepter la solution calculée par le fisc), voire de convaincre cette dernière, par exemple sur la base de pièces inédites, de modifier sa position. Ce n'est donc qu'en cas d'échec de ce dialogue, voire si une telle phase informelle apparaît par avance vouée à l'échec (l'assujéti ayant notamment d'emblée fait savoir qu'il s'opposerait à la position du fisc) que l'Administration fédérale pourra en principe notifier une décision (ATF 140 II 210 consid. 6.3.2).

1.3.2

1.3.2.1 En l'occurrence, le Tribunal constate que l'AFC a envoyé une notification du 4 décembre 2013 valant, selon elle, décision formelle, alors qu'une telle notification d'estimation ne peut, en temps normal, être qualifiée de décision, à moins que l'on admette que l'AFC est en droit de rendre une décision déjà au stade de la notification d'estimation. La recourante conteste le prononcé d'une décision formelle simultanément à l'envoi de la notification d'estimation. Le Tribunal ne peut pas se saisir ici de la cause par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA prévoyant un recours "omisso medio" (voir a contrario: arrêt du TF 2C_842/2014 du 17 février 2015 consid. 5.4 et 5.6; arrêts du TAF A-3640/2015 du 29 août 2016 consid. 1.2, A-3629/2015 du 14 juin 2016 consid. 1, A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 1.2.3). En effet, la recourante n'a pas demandé ni donné son assentiment à un tel processus, puisqu'elle conclut principalement à ce que cause soit renvoyé à l'AFC. Pour que le Tribunal puisse entrer en matière, il faut donc examiner si l'acte du 14 août 2015 attaqué constitue bien une décision sur réclamation (voir arrêt du TAF A-3640/2015 du 29 août 2016 consid. 1.2), même s'il ne fait pas de doute qu'il constitue une décision au sens de l'art. 5 PA. La réponse à cette question dépend à son tour de celle de savoir si la notification d'estimation n° 138'414 du 4 décembre 2013 constituait une décision. La LTVA prévoit en effet une procédure en trois étapes (consid. 1.3.1.1 ci-dessus), qui doit en principe être respectée pour que la compétence fonctionnelle du Tribunal soit donnée, les cas de recours "omisso medio" demeurant réservés. Dans certaines circonstances exceptionnelles, l'AFC est néanmoins en droit de prononcer sa décision simultanément à l'envoi de la notification d'estimation, qui peut ensuite faire l'objet d'une réclamation. Il convient ici de se demander si de telles circonstances exceptionnelles permettraient à l'AFC de procéder à l'envoi sous la forme d'une décision formelle de la notification d'estimation n° 138'414 du 4 décembre 2013 (consid. 1.3.2.2 ss ci-dessous). Or, tel est bien le cas ici. Pour les motifs qui suivent, l'AFC était, dans la présente affaire et compte tenu des circonstances particulières détaillées ci-dessous, en droit de rendre une décision conformément à l'art. 82 LTVA.

1.3.2.2 La recourante n'ayant pas requis de décision, le seul cas de figure qui doit faire l'objet d'un examen est celui dans lequel on peut déduire des circonstances concrètes du dossier que la recourante entend contester les obligations découlant pour elle de la LTVA, ou qu'elle met en péril - notamment par des manoeuvres dilatoires ou un autre comportement contraire à la bonne foi - la perception de l'impôt. D'abord, le présent cas ne recouvre pas un cas classique dans lequel on peut considérer que les inadvertances comptables découlent du potentiel d'erreur inhérent au système d'auto-taxation, de simples manquements ne suffisant pas à autoriser l'AFC à rendre une décision formelle immédiate (consid. 1.3.1.3 ci-dessus). La recourante ne conteste en effet pas que les chiffres d'affaires relatifs au vestiaire, aux entrées et aux bars soient imposables. Elle explique par contre qu'elle les a correctement comptabilisés. Cela dit, l'approche consistant à ne pas tenir de livre de caisse (consid. 4.2.2 ci-dessous) pour des pans entiers des activités laisse penser que la comptabilité de la

recourante souffre de lacunes plus importantes que celles, minimales, qui pourraient être le résultat de l'activité d'un profane en matière de TVA. D'ailleurs, les montants des chiffres d'affaires redressés par l'AFC sont considérables: ils se comptent en centaines de milliers de francs. Par conséquent, les lacunes comptables ne sont pas ici inhérentes au système d'auto-taxation, mais sont le fruit d'une intervention de la recourante.

1.3.2.3 Ensuite, le Tribunal relève que la recourante a refusé de signer le résultat du contrôle, de sorte que le document a dû lui être envoyé par courrier (pièce 1 du dossier de l'AFC). Ce refus, même s'il n'emporte pas non-respect d'obligations, démontre une certaine réticence à collaborer à l'établissement des obligations fiscales. Le Tribunal constate par ailleurs que la recourante a fait l'objet de plusieurs poursuites pour dettes. Ainsi, le 8 mars 2011, elle a remis un décompte pour la période du quatrième trimestre 2010 et y a déclaré un montant d'impôt provisoirement dû de Fr. 20'455,20. En avril et mai 2011, la recourante a versé un total de Fr. 10'000.- à ce titre. Un commandement de payer du 29 juin 2011 pour le montant restant dû de Fr. 10'455,20 a ensuite été notifié à la recourante, qui a fait opposition. Cette dernière a été levée par décision de mainlevée de l'AFC du 28 juillet 2011 en vertu de l'art. 86 al. 3 LTVA, en tant qu'il "ne ressort du dossier aucun élément justifiant une modification du montant d'impôt provisoire déclaré par l'assujetti(e)". D'autres décisions de mainlevée semblables ont été rendues le 24 octobre 2012 (opposition du 4 octobre 2012 au paiement de Fr. 16'994,18 pour le quatrième trimestre 2011), le 1er novembre 2012 (opposition du 17 octobre 2012 au paiement de Fr. 17'213,66 pour le premier trimestre 2012), le 10 septembre 2013 (opposition du 7 août 2013 au paiement de Fr. 10'910,50 pour le décompte de concordance annuel 2011) (pièce 11 du dossier de l'AFC). Des oppositions, notamment en 2011 et 2012, ont ainsi eu lieu antérieurement au contrôle fiscal en 2013. La période visée par le contrôle fiscal litigieux (premier trimestre 2010 au quatrième trimestre 2011) a aussi fait l'objet de controverses, puisque des créances fiscales issues des décomptes remis par la recourante pour cette période ont été contestées. Même si le commandement de payer pour Fr. 15'883,17 notifié le 14 août 2013 pour le quatrième trimestre 2012 n'a pas fait l'objet d'une opposition, le Tribunal constate que la recourante s'oppose régulièrement à l'AFC, de sorte qu'elle doit aller jusqu'au prononcé de décisions de mainlevée. On ne connaît pas les motifs des oppositions formées aux commandements de payer. La recourante ne se prononce pas sur ce point. Or, les décisions de mainlevées indiquent pour leur part toutes qu'il n'existe pas de motif de modifier le montant d'impôt provisoire déclaré, ce que la recourante n'a pas contesté par la voie de la réclamation (art. 86 al. 4 LTVA). Il découle des oppositions susvisées que même lorsque la recourante déclare un impôt dû, elle n'a pas encore accepté de le payer, ce qui démontre une réticence au règlement de l'impôt dû et ne laisse augurer aucune perspective sereine quant aux créances réclamées par l'AFC suite à son contrôle chez la recourante.

1.3.2.4 Enfin, la recourante soutient que le présent cas représenterait précisément l'hypothèse dans laquelle "un dialogue doit avoir lieu, dialogue qui peut être constructif et fructueux". Pourtant, le Tribunal constate que la recourante a fait preuve d'une certaine légèreté dans ses contacts avec l'AFC, de sorte qu'on ne comprend pas qu'elle se plaigne de ne pas avoir pu discuter de manière informelle avec l'AFC avant le prononcé d'une décision formelle. En effet, la recourante n'a d'abord pas donné de suite dans le délai prévu par le courrier du 26 mai 2015 (let. C.c ci-dessus), qui arrivait à échéance le 15 juin 2016. De son côté, l'AFC, elle, a fait preuve de la plus grande célérité dans le traitement de la demande d'informations du Conseil de la recourante du 16 juin 2015 (let. C.d ci-dessus), alors que les documents sollicités (la notification d'estimation et la réclamation) étaient sans aucun doute en possession de la recourante elle-même. Surtout,

malgré la fixation par l'AFC, sur demande, d'un nouveau délai au 27 juillet 2015 (let. C.f ci-dessus), la recourante a produit une documentation qu'elle qualifie elle-même de lacunaire, se contentant d'écrire que son Conseil "prendra[it] contact" avec l'AFC à son retour (let. C.g ci-dessus). Dans ce contexte, on ne voit pas comment la recourante aurait pu entreprendre un échange informel avec l'AFC, puisque la première ne répondait elle-même que très partiellement à la seconde. On remarque aussi que la recourante n'a contesté la manière de faire de l'AFC qu'au stade du recours, non lors de la réclamation du 10 janvier 2014, ni dans ses correspondances postérieures, alors qu'elle était assistée d'un avocat, à tout le moins depuis le 16 juin 2015. L'interdiction de l'abus de droit vaut, en droit administratif en particulier pour les administrés, et non seulement pour l'administration (Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, 2011, n. 583 s.; Bernhard Waldmann/Jürg Bickel, in: Waldmann/Weissenberger [éd.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2e éd., 2016, n. 68 ad art. 29; ATF 128 II 97 consid. 4b; arrêt du TAF A-2358/2006 du 4 mai 2007 consid. 4.2; décision de la Commission suisse de recours en matière d'asile du 16 décembre 1999, in: Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.96 consid. 3d). En l'occurrence, le comportement ambigu de la recourante dans les circonstances de l'affaire démontre un comportement contraire à la bonne foi. La procédure en trois étapes détaillée par la jurisprudence ne saurait avoir pour conséquence que la présente affaire soit renvoyée à l'AFC pour conduite d'une discussion informelle, alors que la recourante a de son propre gré renoncé à saisir les opportunités de discussions offertes. La recourante ne s'étant pas déterminée dans le délai fixé le 26 mai 2015, elle devait bien s'attendre à ce que le nouveau délai fixé par l'AFC - sollicité d'ailleurs après l'échéance du premier délai - serait déterminant. Il lui appartenait donc de s'organiser pour soumettre les documents idoines dans le nouveau délai. Quant aux prétendus manquements de la fiduciaire de la recourante, on rappelle que l'assujettie est elle-même responsable de la tenue de sa comptabilité ainsi que de la conservation des pièces justificatives nécessaires et doit contrôler - dans l'hypothèse selon laquelle elle délèguerait cette tâche à une tierce personne - que le travail est effectué correctement et avec soin (arrêt du TAF A-1662/2014, A-1672/2014 du 28 juillet 2015 [confirmé par arrêt du TF 2C_797/2015 du 2 septembre 2016] consid. 5.1.2). Dans la droite ligne de ce qui a été exposé aux consid. 1.3.2.2 s. ci-dessus, la recourante démontre là encore par son comportement et son argumentation subséquente qu'elle met en péril la perception de l'impôt par des manoeuvres dilatoires. 1.3.2.5 Les arguments avancés par la recourante ne changent rien à cette conclusion. Citant la jurisprudence évoquée (ATF 140 II 202) - postérieure à la notification du 4 décembre 2013 - la recourante soutient que l'AFC ne peut justifier "rétroactivement" le couplage par l'existence d'un cas exceptionnel, dont il n'a pas été fait état dans la notification du 4 décembre 2013. S'il est vrai que la soumission d'allégations de circonstances particulières a posteriori peut susciter des doutes, il n'en demeure pas moins qu'une nouvelle jurisprudence doit s'appliquer immédiatement et aux affaires pendantes au moment où elle est adoptée (ATF 135 II 78 consid. 3.2; arrêt du TAF A-3951/2015 du 26 avril 2016 consid. 11.3). Par conséquent, c'est à juste titre que les circonstances justifiant la prise d'une décision ont été examinées par l'AFC à la lumière de l'ATF 140 II 202. La recourante serait par ailleurs une "jeune société qui doit encore apprendre d'un contrôle fiscal", ce qui justifierait la conduite d'un dialogue informel. On remarque à ce propos que l'administrateur unique de la recourante a aussi exploité une autre discothèque ayant fermé en 2007, dans la ville du siège de la recourante. Une fiduciaire assistait au surplus la recourante dans ses activités comptables. La prétendue "jeunesse" de

la recourante doit par conséquent être relativisée et ne saurait justifier les carences comptables dont il a été fait état plus haut (consid. 1.3.2.2). Il est vrai enfin l'AFC ne semble pas s'être manifestée rapidement après la réclamation du 10 janvier 2014, puisque elle semble être revenue vers la recourante le 26 mai 2015 seulement, soit près d'un an et demi après la notification du 4 décembre 2013. Du moment néanmoins que la prescription de la créance fiscale n'entre pas en ligne de compte ici (voir art. 42 al. 3 LTVA), on ne voit pas ce que la recourante pourrait tirer de cet argument. 1.3.2.6 Par conséquent, l'AFC était en droit de rendre une décision conformément à l'art. 82 LTVA le 4 décembre 2013. Il en découle par ailleurs que c'est à juste titre que la décision du 14 août 2015 a été qualifiée de décision sur réclamation. La procédure conduite par l'AFC étant conforme à la loi, il n'y pas lieu de donner suite à la conclusion principale de la recourante tendant au renvoi de l'affaire à l'AFC pour prononcer une décision contre laquelle une réclamation pourrait être formée. Il convient donc de se saisir de la question litigieuse suivante (consid. 4 ci-dessous), conformément à la conclusion subsidiaire de la recourante, après entrée en matière, la compétence fonctionnelle du Tribunal étant donnée. 1.4 La décision sur réclamation de l'AFC du 14 août 2015 a été envoyée le même jour et reçue par la recourante le 17 août 2015. Le mémoire de recours ayant été adressé au Tribunal le 16 septembre 2015, il a été déposé dans le délai légal (art. 50 al. 1 PA). Conformément à l'art. 48 PA, la recourante dispose de la qualité pour recourir. Le recours remplit en outre les exigences de l'art. 52 PA. Il convient donc d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit (consid. 4.1). 2. La recourante 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) ainsi que l'inopportunité (art. 49 let. c PA). Le Tribunal administratif fédéral dispose d'un plein pouvoir de cognition (art. 49 PA). Il constate les faits et applique le droit d'office (art. 62 al. 4 PA). Néanmoins, il se limite en principe aux griefs invoqués et n'examine les autres points que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c).

E. 3.1

Il appartient à présent au Tribunal d'exposer les règles concernant l'auto-taxation (consid. 3.1), celles relatives à la tenue de la comptabilité (consid. 3.2) et enfin la problématique de la taxation par voie d'estimation (consid. 3.3). Comme évoqué (consid. 1.2 ci-dessus), l'ancien droit est présenté ci-dessous dans la mesure où le nouveau droit, seul applicable dans la présente affaire, s'avère reprendre des règles établies antérieurement à son entrée en vigueur. 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 l'impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (art. 86 al. 1 LTVA; ATF 140 II 202 consid. 5.4; arrêts du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.1, 2C_246/2010 du 28 septembre 2010 consid. 7; arrêt du TAF A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.7.1; Pierre Scheuner, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [éd.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer/Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, 2015, n. 1 ss ad art. 71 LTVA). 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 (Pascal Mollard/Xavier Oberson/Anne Tissot Benedetto, Traité TVA, 2009, p. 839 n. 144 ss). Le nouveau droit n'a rien changé à cet

égard (arrêts du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 5.1, A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.1). 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 (ATF 140 II 202 consid. 5.4; arrêt du TF 2C_678/2012 du 17 mai 2013 consid. 2.1). 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 (arrêts du TF 2C_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2, 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.5 ; arrêt du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.1).

E. 3.2.1

Parmi les obligations incombant à l'assujetti figurent en particulier celles liées à la comptabilité (à ce sujet: arrêts du TF 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.1, 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2, 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 de manière sûre (ATAF 2009/60 consid. 2.5.1).

E. 3.2.2

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 (voir Instructions 2001 ch. 881 ss; Instructions 2008, ch. 881 ss; arrêt du TF 2C_426/2007 du 22 novembre 2007, in: RDAF 2008 II p. 20 consid. 3.1; arrêt du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.2). 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 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 (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 (Instructions 2001 ch. 890; Instructions 2008 ch. 890 ; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.2, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.2). 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 (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 (Instructions 2001 ch. 893; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.2, 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).

E. 3.2.3

Le nouveau droit n'a, en substance, rien changé à ces obligations comptables (arrêt du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.1; arrêt du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.4; Britta Rehfisch/Roger Rohner, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, op. cit., n. 5 ad art. 70 LTVA). 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 ligne à l'adresse <https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen> [consultée le 12 octobre 2016]), l'AFC distingue les entreprises obligées de tenir une comptabilité au sens des art. 957 ss du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) - 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 (Rehfisch/Rohner, op. cit., n. 6-8 ad art. 70 LTVA). 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 (fil conducteur de la comptabilité; 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 (Info TVA 16 ch. 1.4; Rehfisch/Rohner, op. cit., n. 9 ss ad art. 70 LTVA).

E. 3.2.4

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 (arrêts du TF 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.2, 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.1; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.4, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.3, A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.4). 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 (Rehfisch/Rohner, op. cit., n. 9 ss ad art. 70 LTVA). 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 (Instructions 2001 ch. 884; Instructions 2008 ch. 884a; arrêts du TAF 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 (arrêt du TF 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.2; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.4, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.3; Rehfish/Rohner, op. cit., n. 9 ss ad art. 70 LTVA). 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 (Jürg Steiger, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, op. cit., n. 1 ad art. 79 LTVA).

E. 3.2.5

Conformément à l'art. 58 al. 2 aLTVA, l'assujetti devait conserver en bon ordre pendant dix ans ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents. Il était également précisé que lorsque, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportaient les pièces précitées n'était pas encore prescrite, cette obligation subsistait jusqu'à la survenance de la prescription (art. 58 al. 2 in fine aLTVA; 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 (Rehfish/Rohner, op. cit., n. 18 ad art. 70 LTVA).

E. 3.3.1

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 (arrêts du TF 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.3, 2C_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.1, A-4480/2012 du 12 février 2014 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 (Steiger, op. cit., n. 7 ss ad art. 79 LTVA; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in: Archives de droit fiscal suisse 69/2000-2001 p. 511, 545).

E. 3.3.2

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 (ATF 105 Ib 181 consid. 4a; arrêts du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2A.437/2005 du 3 mai 2006 consid. 3.1; arrêts du TAF A-1662/2014, A-1672/2014 du 28 juillet 2015 [confirmé par arrêt du TF 2C_797/2015 du 2 septembre 2016] consid. 4.3.2, A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.2, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.2). 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 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 (arrêt du TF 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2; arrêt du TAF 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 vraisemblables les circonstances particulières à l'origine de cette différence (arrêt du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 5.2, Mollard, op. cit., p. 542). Le nouveau droit n'a rien changé à cet égard (voir l'art. 79 al. 1 LTVA; arrêt du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.2; arrêt du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.8; Steiger, op. cit., n. 1 ss ad art. 79 LTVA), si ce n'est que la créance fiscale est désormais établie par une notification d'estimation (art. 79 al. 2 LTVA; arrêt du TAF A-1662/2014, A-1672/2014 du 28 juillet 2015 [confirmé par arrêt du TF 2C_797/2015 du 2 septembre 2016] consid. 4.3.2).

E. 3.3.3

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 inexistantes, ne doivent pas se solder par une perte d'impôt (arrêts du TF 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1, 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 2.2; arrêts du TAF 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 (arrêt du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.3, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.9).

E. 3.3.4

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 (arrêts du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3, 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.4, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.1). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou à reconstruire (consid. 3.3.6 ci-dessous) une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience (consid. 3.3.5 ci-dessous) en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (arrêt du TF 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.4, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.1). 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 (arrêts du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.3.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.9.2, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.2; Steiger, op. cit., n. 23 ss ad art. 79 LTVA).

E. 3.3.5

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 (ATAF 2009/60 consid. 2.8, arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.5, 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; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.5, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.10.1; Steiger, op. cit., n. 26 ad art. 79 LTVA; 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 de droit fiscal suisse 77/2008-2008 p. 657, 665 et 679). 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 (Zweifel/Hunziker, op. cit., p. 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 (Mollard, op. cit., p. 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 (arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.5, 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 (arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.5, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.2). L'administration doit d'ailleurs expliquer dans ses décisions comment elle a fait usage de son pouvoir d'appréciation (ATAF 2009/60 consid. 2.8.4 ; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.5, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.2). 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. 3.3.6

Parmi les méthodes d'estimation dites reconstructives, la méthode par extrapolation ("Umlage") consiste à établir le chiffre d'affaires pour un court laps de temps par une autre voie de reconstruction (voire par une application des chiffres d'expérience) et à en appliquer le résultat obtenu à une période plus longue, voire à toute une période contrôlée. Cette méthode est admissible pour autant que les défauts constatés et les circonstances

déterminantes prévalant pour la courte période contrôlée se retrouvent également au cours des périodes sujettes à extrapolation, de sorte que le résultat obtenu apparaît vraiment représentatif (arrêts du TAF A-175/2014 du 9 décembre 2014 consid. 4.4.4, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.2.2, A-4309/2008 du 30 avril 2010 consid. 7.2.4). Par circonstances déterminantes, on entend notamment la marche des affaires et la politique de l'entreprise (arrêt du TF du 12 novembre 1998, in: Archives de droit fiscal suisse 68/1999-2000 p. 652 consid. 6d; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., p. 878 n. 269). Cela étant, un faisceau d'indices selon lesquels les circonstances déterminantes étaient les mêmes durant les périodes sujettes à extrapolation et durant la période contrôlée, peut suffire (arrêts du TAF A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.2.2, A-4309/2008, A-4313/2008 du 30 avril 2010 consid. 7.2.4). Néanmoins, plus grand est l'écart entre les données réelles ou plausibles et la période sur laquelle elles sont reportées, plus l'examen de similitude par l'inspecteur entre la période contrôlée et la période reportée doit être approfondi et contrôlable par les autorités judiciaires. Une extrapolation n'est pas admissible sans qu'un tel examen n'ait été fait par l'administration, au moins par un sérieux pointage (Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., p. 878 n. 269).

E. 3.3.7

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 (ATAF 2009/60 consid. 2.9.2; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2; Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit., p. 881 s. n. 277 s.). Dans un deuxième temps, il sied de se demander si l'AFC a procédé correctement à l'estimation. Là encore, le fardeau de la preuve appartient à l'AFC. Cela étant, le Tribunal administratif fédéral - lors même que sa cognition n'est pas restreinte par la loi - 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 (arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2; Steiger, op. cit., n. 37 ad art. 79 LTVA). 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 (arrêt du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3; arrêt du TAF A-451/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6; Steiger, op. cit., n. 38 ad art. 79 LTVA). Le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation entreprise à juste titre 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 (ATF 105 Ib 181 consid. 4c; arrêts du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6, 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 (arrêt du TF 2C_309/2009, 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 (arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3).

E. 4.1

En l'espèce, il convient d'examiner la taxation par estimation à laquelle l'AFC a procédé à l'égard de l'activité de la discothèque (consid. 4.2), après les clarifications suivantes quant à l'objet du litige. Concernant l'estimation du chiffre d'affaires du restaurant, la recourante conteste les coefficients expérimentaux utilisés. Néanmoins, le 10 janvier 2014, la recourante a contesté seulement "le calcul des chiffres d'affaires imposables non comptabilisés de l'activité discothèque mentionné sous chiffre 1 de [l']Annexe no 138'414"; les montants du chiffre d'affaires de Fr. 334'602 (2010), respectivement Fr. 197'820.- (2011) étaient ainsi disputés. Le redressement du chiffre d'affaires du restaurant selon les chiffres d'expérience n'a pas été contesté dans la réclamation du 10 janvier 2010. A juste titre, l'AFC ne s'est donc pas prononcée dans la décision attaquée sur cet aspect. Il en découle que dans la mesure où le recours revient sur l'estimation relative au chiffre d'affaires du restaurant, il sort de l'objet de la contestation, ne peut faire l'objet du litige (sur ces deux notions: arrêt du TAF A-1635/2015 du 11 avril 2016 consid. 3.1.2) et doit être déclaré irrecevable. Il en va de même de la sollicitation tendant à obtenir la production par l'AFC du détail de la détermination de son coefficient expérimental (voir consid. 3.3.5 ci-dessus) concernant l'activité restauration.

E. 4.2.1

Il faut ainsi examiner le respect de la procédure de taxation par estimation. Le Tribunal procédera ici en trois étapes (consid. 3.3.7 ci-dessus; arrêts du TAF A-1662/2014, A-1672/2014 du 28 juillet 2015 [confirmé par arrêt du TF 2C_797/2015 du 2 septembre 2016] consid. 5). Tout d'abord, il y aura lieu d'examiner les conditions de la taxation par voie d'estimation (consid. 4.2.2), puis de déterminer l'exactitude de l'estimation en elle-même en analysant la méthode utilisée par l'AFC (consid. 4.2.3) et enfin de voir dans quelle mesure la recourante parvient à démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation opérée par l'AFC (consid. 4.2.4).

E. 4.2.2

Quant à la réalisation des conditions d'une taxation par voie d'estimation (première étape), le Tribunal relève ce qui suit. L'AFC soutient qu'elle a constaté d'importantes lacunes dans la comptabilité de la recourante pour les périodes fiscales allant de janvier 2010 à décembre 2011. Elle met ainsi en évidence un certain nombre de carences: absence de livre de caisse; utilisation incorrecte du compte caisse, dans lequel ne sont pas seulement inscrites les transactions au comptant, mais également celles effectuées par cartes de crédit ou de compte postal; comptabilisation des recettes relatives aux entrées et au vestiaire ainsi que des recettes du "Bar VIP" et du "Bar à Shot" à partir du 1er octobre 2011 au seul moyen d'une fiche journalière récapitulative dont l'exhaustivité est invérifiable en l'absence de caisse enregistreuse ou pièce justificative; absence de comptabilisation des frais liés aux animations; information de l'AFC le 4 mars 2013 - postérieurement à l'annonce du contrôle - d'une correction dans les décomptes 2011 (écart de Fr. 136'381.- [hors taxes]). Il est vrai qu'en tant que tel, on ne peut rien déduire de l'envoi par la recourante de corrections dans les décomptes postérieurement à l'annonce du contrôle. Cela dit, le Tribunal constate que la recourante n'a "pas tenu un livre de caisse indépendant", ce qu'elle admet elle-même. Or,

l'absence d'un livre de caisse constitue en l'occurrence un manquement grave rendant le mouvement des espèces incontrôlable et la détermination correcte du chiffre d'affaires impossible (voir arrêts du TF 2A.693/2006 du 26 juillet 2007 consid. 4.1, 2C_170/2008 du 30 juillet 2008 consid. 4, arrêt du A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 5.2.1). La recourante ne peut donc soutenir que sa manière de procéder n'emporte aucun inconvénient à l'égard de l'AFC. Il n'est en particulier pas possible de vérifier si tous les encaissements ont été introduits en comptabilité et si l'assujettie a procédé à l'enregistrement systématique et complet des transactions effectuées. Selon la recourante, les recettes du restaurant, des bars et de la discothèque ont été intégrées dans le compte caisse, qui comprend en outre les recettes payées par monnaie scripturale. Ce faisant, la recourante confond le livre de caisse, dans lequel les entrées et les sorties d'argent liquide doivent être indiquées chronologiquement et sans exception, et le compte "caisse" (il ne peut par définition pas présenter un solde négatif [voir arrêt du TF 2A.693/2006 du 26 juillet 2007 consid. 4.2; arrêt du TAF A-3640/2015 du 29 août 2016 consid. 5.2.1, arrêt du TAF A-7675/2009 du 6 octobre 2011 consid. 6.1]), qui figure à l'actif du bilan. Au demeurant, la recourante admet qu'il manque certaines pièces comptables à sa comptabilité. Etant donné les lacunes formelles mises en évidence, on ne peut suivre la recourante, qui soutient que les manquements relatés ici ne seraient pas "manifestes" (voir consid. 3.3.2 ci-dessus). La question de savoir quelle méthode d'estimation est appliquée (consid. 3.3.4 ci-dessus) compte tenu de ces manquements relève de la deuxième étape du raisonnement. Qu'il n'y ait soi-disant pas d'obligation légale de tenir une caisse pour chaque bar ou le vestiaire ne change rien au fait que 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 (consid. 3.2.2 ci-dessus). A cet égard, il existe bien une obligation légale claire. L'allégation selon laquelle les recettes des bars annexes seraient, après leur création, dont on ignore au demeurant tout, passées par la caisse du bar principal et du restaurant n'est aucunement étayée. On ne sait dès lors à quel titre l'AFC aurait dû procéder, de l'avis de la recourante, uniquement à des reprises par rapport à la comptabilité et aux décomptes remis sur les points que la recourante admet avoir mal établis. Le fait que des animateurs externes interviennent ne change rien au fait que le chiffre d'affaires de la recourante soit imposable, étant précisé que l'AFC a déjà retenu que les entrées ne sont pas imposables (consid. 4.2.3 ci-dessous). La recourante soutient enfin notamment que le vestiaire n'était ouvert que pendant une période limitée, que les soirées n'avaient pas la fréquence supposée et que les recettes des bars étaient correctement comptabilisées. La recourante sollicite l'audition de témoins à ce titre. Toutefois, lorsque des documents écrits, telles que des factures, existent ou devraient exister, la seule allégation ou la requête d'audition de témoins ne suffisent pas (arrêt du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 3.2.2, voir également l'arrêt du TAF A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3). Or ici, aucune preuve n'est soumise. Le Tribunal doute en particulier que le nombre de jours d'ouverture de la discothèque ou du vestiaire ne puisse être prouvé que par témoins. Si la recourante n'a "pas de décompte détaillé pour la période relative au mois d'octobre 2010 à février 2011" (voir réclamation du 10 janvier 2014), une simple estimation fournie par la recourante pour les chiffres lacunaires ne saurait avoir de valeur probante, en l'absence de pièces. La période d'ouverture du vestiaire ne se fonde ainsi que sur des conjectures. Quant à la fréquence de soirées, le résumé, remis par la police du commerce, des achats de billets d'entrée par la recourante tend à démontrer une régularité des manifestations organisées et ne dénote en tout cas pas d'une fréquentation

exceptionnellement élevée sur la fin de l'année 2011 (pièce 4 du dossier de l'AFC). Sur le principe, la taxation par estimation doit dès lors être confirmée, compte tenu des lacunes formelles et du caractère peu probant de la comptabilité de la recourante.

E. 4.2.3

Dans la deuxième étape, le Tribunal vérifie si l'estimation en cause a été faite correctement par l'AFC. Pour évaluer le chiffre d'affaires réalisé par la recourante, l'AFC a procédé selon la méthode reconstructive. Quant à l'activité déployée dans la discothèque, l'AFC a constaté que jusqu'à fin septembre 2011, seules des recettes provenant du "bar central" ont été comptabilisées sur bases des données issues de la caisse enregistreuse dont il est équipé. Il a également été observé qu'entre octobre 2011 et décembre 2011, des recettes relatives aux entrées, au vestiaire et à d'autres bars ont été comptabilisées sans pièce justificative. Selon le rapport de révision de l'AFC, le "Bar à Shot" et le "Bar VIP" ne sont pas équipés de caisses enregistreuses. L'AFC retenant que les chiffres relatifs au mois d'octobre 2011 à décembre 2011 sont les plus probants, une estimation a été entreprise pour la période allant de janvier 2010 à septembre 2011. Des chiffres d'affaires bruts selon la comptabilité pour cette période de trois mois, le chiffre d'affaires du "grand bar" pour lequel il existe une caisse enregistreuse, a été retranché. La différence, soit le chiffre d'affaire total qui n'a pas été comptabilisé, représente 101,89 % du chiffre d'affaire du grand bar. Pour tenir compte des entrées qui ne sont pas imposables (exonérations au sens impropre; voir arrêt du TAF A-666/2012 du 28 octobre 2013 consid. 3.2; art. 21 al. 2 ch. 14 let. a LTVA; Info TVA 23 concernant le secteur Culture ch. 7.6.2), la part du chiffre d'affaires imposable non comptabilisée a été estimée en tenant compte des informations de l'assujettie à 50 % du chiffre d'affaires du bar central. Il en résulte ainsi un chiffre d'affaires de Fr. 334'602 (pour 2010), respectivement Fr. 197'820.- (pour la période de janvier 2011 à septembre 2011), lequel a fait l'objet d'une reprise au taux normal. L'AFC ayant pris en compte les éléments comptables pour la période d'octobre à décembre 2011 pour les extrapoler sur les périodes fiscales pour lesquelles la comptabilité est défailante, la méthode reconstructive retenue par l'AFC ne s'avère pas critiquable, compte tenu du pouvoir d'examen réduit (consid. 3.3.7 ci-dessus) du Tribunal à ce propos. Les chiffres d'affaires de référence retenus par l'AFC ressortent des chiffres disponibles. La méthode employée par l'AFC ne saurait ainsi être considérée comme foncièrement défavorable à la recourante, dans la mesure où elle part de ses propres chiffres. Dès lors, la méthode utilisée était parfaitement à même de conduire à une estimation se rapprochant le plus possible de la réalité de l'entreprise (arrêt du TAF A-1662/2014, A-1672/2014 du 28 juillet 2015 [confirmé par arrêt du TF 2C_797/2015 du 2 septembre 2016] consid. 5.3.3). L'AFC n'a pas excédé son pouvoir d'appréciation et était donc en droit de partir des chiffres d'affaires réalisés entre octobre et décembre 2011 pour en déduire le chiffre d'affaires annuel imposable de 2010, respectivement 2011, des activités relatives à la discothèque (entrées, vestiaire, bars).

E. 4.2.4

Il appartient enfin au Tribunal de céans de voir dans quelle mesure la recourante parvient à démontrer le caractère manifestement inexact du calcul de l'estimation opérée par l'AFC (troisième étape). La recourante est d'avis que l'estimation à laquelle l'AFC a procédé aurait dû tenir compte du nombre de jours d'ouverture du vestiaire, de la discothèque, du nombre de personnes pouvant y être admises selon la patente, des invitations. L'argumentation de l'AFC serait "hors de toute proportion en relation avec ces éléments". Toutefois, aucune pièce n'est soumise au Tribunal pour étayer ces dires. D'ailleurs, la recourante n'a pas

produit d'éventuels chiffres d'affaires établissant d'hypothétiques variations saisonnières pour les années suivant la période litigieuse, malgré le temps entre celle-ci et le prononcé de la décision en 2015. Elle démontre ainsi le manque de consistance de sa position. La licence d'exploitation (pièce 4 jointe au recours) en particulier ne met pas en évidence de motifs qui expliqueraient que le chiffre d'affaires pour la période d'octobre 2011 à décembre 2011 ne pourrait pas être extrapolé pour une période plus longue, en l'occurrence de janvier 2010 à septembre 2011. La recourante "aurait aimé" pouvoir soumettre à réexamen des postes tels que les entrées ou les vestiaires dans le cadre d'une procédure informelle de discussion. Or, il a déjà été exposé qu'elle ne peut se prévaloir de ne pas avoir eu d'opportunités de discussion (consid. 1.3.2.4 ci-dessus). En définitive, la recourante 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. L'intérêt moratoire à compter du 15 avril 2011 (échéance moyenne) réclamé par l'AFC est dû (arrêt du TF 2C_641/2008 du 12 décembre 2008 consid. 5), ce qui n'est d'ailleurs pas contesté dans une argumentation subsidiaire. Le recours doit donc être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

E. 5

En résumé, la recourante a fait l'objet d'un contrôle fiscal qui a abouti le 4 décembre 2013 à une notification d'estimation, valant, selon l'AFC, décision formelle. La correction d'impôt s'élevait à Fr. 51'232.-. La réclamation du 10 janvier 2014 a été rejetée par une décision de l'AFC sur réclamation du 14 août 2015. La recourante conteste devant le Tribunal principalement la procédure conduite par l'AFC, arguant que la procédure en trois étapes (notification d'estimation, décision et décision sur réclamation; consid. 1.3.1.1) n'aurait pas été respectée. Une notification d'estimation ne peut, en temps normal, être qualifiée de décision, de sorte qu'en principe, la compétence fonctionnelle du Tribunal n'est donnée qu'en cas d'application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA qui prévoit le recours "omisso medio" (consid. 1.3.2.1). Un tel recours n'étant pas déposé ici, il faut examiner au titre de la recevabilité du recours si l'AFC avait le droit de rendre une décision avec sa notification d'estimation (consid. 1.3). Tel est bien le cas en l'occurrence. En effet, la recourante n'a certes pas demandé de décision formelle à l'AFC. Sa comptabilité souffre néanmoins d'importantes lacunes qui n'équivalent pas à de simples inadvertances inhérentes au système d'auto-taxation (consid. 1.3.2.2). De plus, la recourante s'oppose de manière récurrente aux commandements de payer qu'elle reçoit de l'AFC pour des créances de TVA (consid. 1.3.2.3). Enfin, la recourante sollicite de manière contradictoire le bénéfice d'une discussion informelle avec l'AFC après la réception de la notification d'estimation (consid. 1.3.2.4). L'AFC était donc en droit de rendre une décision avec la notification d'estimation, la décision attaquée constitue à juste titre une décision sur réclamation; la compétence fonctionnelle du Tribunal est donnée et le recours est recevable (consid. 1.3.2.6). Quant à la taxation par estimation à laquelle l'AFC a procédé pour l'activité de la discothèque, elle doit être confirmée, tant sur le principe (consid. 4.2.2), que sur son calcul (consid. 4.2.3), la recourante ne parvenant pas à démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation opérée (consid. 4.2.4), étant précisé que la contestation de l'estimation relative aux recettes du restaurant est irrecevable puisque contestée uniquement devant le Tribunal et non à un stade antérieur (consid. 4.1). Le recours doit donc être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter le recours. En conséquence, 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. 3'400.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante, qui succombe. Il convient d'imputer ce montant sur l'avance de frais du même montant déjà fournie par la recourante. Par ailleurs, vu l'issue de la cause, il n'y pas lieu de procéder à l'allocation de dépens (cf. art. 64 al. 1 PA a contrario, art. 7 al. 1 FITAF a contrario, art. 7 al. 3 FITAF). (Le dispositif de l'arrêt se trouve à la page suivante.)

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