Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-1331/2013

Arrêt du 2 octobre 2014

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Salome Zimmermann, Daniel Riedo, juges,
Raphaël Bagnoud, greffier.

Parties

X._____,
recourant,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); périodes du 1er trimestre 2007 au 4e trimestre 2009 et du 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2010 (LTVA); taxation par voie d'estimation.

Faits :

A.
X._____, exploitant un restaurant à A._____, est immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujetti depuis le 1er janvier 1995.

B.
Du 30 au 31 janvier 2012 ainsi que les 12 et 13 mars 2012, l'AFC a effectué un contrôle auprès de cet assujetti portant sur la période fiscale allant du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2010. A cette occasion, l'AFC a relevé notamment l'absence de la tenue d'un livre de caisse ainsi que des marges ressortant des comptes présentés qui sortaient des normes de la branche restauration (spécialité étrangère). Partant, elle a procédé à une taxation par estimation et établi deux "notifications d'estimation/décisions", datées du 26 juin 2012: la première ("notification d'estimation n° …/décision") porte sur un montant de CHF 37'334.- plus intérêts moratoires et concerne la période du janvier 2007 au 31 décembre 2009; la seconde ("notification d'estimation n° …/décision") porte sur un montant de CHF 6'055.- plus intérêts moratoires et concerne la période du 1er janvier au 31 décembre 2010.

C.
Le 10 juillet 2012, l'assujetti a formé réclamation à l'encontre des deux "notifications d'estimation/décisions du 26 juin 2012". Dans sa réclamation, il a fait principalement valoir que les marges appliquées dans le cadre de l'estimation de son chiffre d'affaires ne tenaient pas suffisamment compte des particularités de son entreprise, telles que sa situation géographique, la qualité de la marchandise achetée ainsi que la structure générale de son exploitation.

D.
Par deux "décisions sur réclamation" du 12 février 2013, l'AFC a confirmé tant le principe que le montant de l'estimation. Elle a écarté les arguments de l'assujetti, relevant que l'absence de tickets de caisse ne permet pas de vérifier l'exactitude de la comptabilité et de justifier des marges de bénéfice brut largement inférieures à celles relevées auprès des établissements actifs dans la même branche professionnelle. L'AFC a procédé à ses calculs en tenant compte d'une marge brute de 66%, inférieure au 70% correspondant aux coefficients d'expérience, afin de prendre en compte les particularités de la situation de l'assujetti, qu'elle a appliquée aux achats comptabilisés par ce dernier. Le chiffre d'affaires

ainsi calculé a ensuite été comparé avec celui déclaré dans les décomptes et la différence a été répartie entre le taux normal et le taux réduit de TVA, pour faire ressortir l'impôt encore dû.

E.
L'assujetti a interjeté recours à l'encontre de ces décisions le 11 mars 2013. Sans contester directement la taxation par estimation, il a soutenu que l'AFC n'a pas tenu compte des particularités de son entreprise en appliquant le pourcentage de marge brute. Il a réitéré par ailleurs ses précédentes déclarations, selon lesquelles les tickets de caisses, imprimés sur du papier thermique, deviennent illisibles après quelque mois, justifiant leur destruction tout en rappelant les arguments de sa réclamation du 10 juillet 2012. Finalement, ses marges brutes – de 61% en 2007, 61% en 2008, 60.49 % en 2009, 63.55% en 2010 – seraient tout à fait normales pour une exploitation comme la sienne. Il a dès lors conclu à l'annulation de la décision du 12 février 2013 portant sur les périodes du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 et à l'adaptation de la marge brute à 65% pour la décision du 12 février 2013 portant sur les périodes du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010.

F.
Les autres faits déterminants seront évoqués, en tant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci 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. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent ratione materiae pour juger de la présente affaire.

1.2 Concernant la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans, il sied d'observer ce qui suit.

Selon la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet

d’une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Il en résulte que l’assujetti a droit, normalement, à ce que l’AFC examine par deux fois son cas et prenne deux décisions successives à son sujet (la seconde étant soumise à des exigences de forme plus élevées), du moins s’il dépose une réclamation (cf. arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 1.2; A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.2.1; A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 1.2.1; A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.1).

En l’occurrence, l’AFC a adressé au recourant deux notifications d’estimation (désignées "notification d'estimation/décision") le 26 juin 2012, dont l’une relative à la période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 et l’autre relative à la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010. Elle a qualifié ces actes de décisions et y a mentionné que le recourant bénéficiait de trente jours pour formuler une réclamation. Le recourant a contesté ces "notifications d’estimation/décisions" par courrier du 10 juillet 2012 (date de remise à la poste). Les deux actes attaqués ont été rendus sur cette base le 12 février 2013 et l’AFC les a qualifiés de "décisions sur réclamation".

Selon la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral, confirmée par celle du Tribunal fédéral, une notification d’estimation, en tant que telle, ne constitue pas une décision. Le procédé utilisé ici par l’AFC n’est donc pas conforme à la LTVA (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.6; arrêts du TAF A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.2.2; A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 1.2.2; A-5805/2011 du 18 novembre 2013 consid. 1.2.2; A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4). Il s’ensuit que la réclamation du recourant du 10 juillet 2012 ne vaut pas réclamation au sens de l’art. 83 LTVA, mais doit bien être considérée comme une demande de première décision au fond (cf. art. 82 al. 1 let. c LTVA). Partant, l’on ne saurait qualifier de "décision sur réclamation" les prononcés de l’autorité inférieure du 12 février 2013. Il en résulte que la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans n’est en principe pas donnée. Toutefois, les deux décisions en cause, qui représentent indéniablement des décisions au sens de l’art. 5 PA, sont motivées en détail. Attendu que le recourant les a déférées directement et sans réserve au Tribunal administratif fédéral, on peut en déduire qu’il a accepté, au moins implicitement, d’avoir été privé d’une procédure de réclamation en bonne et due forme et qu’il consent à ce que son recours soit traité comme un recours « omisso medio », par application analogique de l’art. 83 al. 4 LTVA (cf. arrêts du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 1.2.; A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 1.2.3; A-5805/2011 du 18

novembre 2013 consid. 1.2.3; A-1017/2012 du 18 septembre 2012 consid. 1.2.3). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître du présent litige.

1.3 Enfin, le mémoire de recours du 11 mars 2013 a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Il répond par ailleurs aux exigences de forme de la procédure administrative (art. 52 al. 1 PA). Il y a ainsi lieu d'entrer en matière sur le recours.

2.
2.1 D'après l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des affaires qui concernent les mêmes parties et qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquelles se posent en outre les mêmes questions de droit, une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (cf. ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ème éd., 2013, n. marg. 3.17; ATF 131 V 224 consid. 1; 128 V 126 consid. 1; arrêts du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 1.1; arrêts du TAF A-3945/2013 du 2 avril 2014 consid. 1.4.1 et A-510/2011 du 14 août 2012 consid. 1.3.1).

2.2 En l'occurrence, la procédure a trait à des périodes fiscales distinctes (du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 et du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2010), soumises à des régimes légaux différents (voir ci-après consid. 3) et au sujet desquelles l'AFC s'est prononcée séparément. Il n'en demeure pas moins qu'elles présentent une étroite unité dans les faits, puisqu'elles concernent les mêmes parties, à savoir le recourant et l'autorité inférieure. Elles posent en outre la même question juridique, à savoir celle du principe et du montant de la taxation par estimation opérée par l'AFC. Le recourant a d'ailleurs formé un seul et même recours contre les deux décisions entreprises. Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que l'on est en présence d'une seule cause couvrant deux périodes distinctes.

3.
3.1 La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. S'agissant du droit applicable, il y a lieu de distinguer ce qui a trait au fond de ce qui concerne la procédure.
3.1.1 Sur le plan du droit matériel, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits

et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA).

Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes allant du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009, la présente cause tombe matériellement sous le coup de la loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures) et de son ordonnance du 29 mars 2000 (aOLTVA, RO 2000 1347 et les modifications ultérieures), toutes deux en vigueur depuis le 1er janvier 2001 (cf. arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 [RO 2000 1346] et art. 48 aOLTVA ; cf. également art. 93 et 94 aLTVA). Les dispositions en matière d'auto-taxation ne constituent pas des règles de procédure au sens restrictif et, à cet égard, l'ancien droit demeure applicable (cf. art. 113 al. 3 a contrario en relation avec art. 112 al. 1 aLTVA; arrêt du TF 2C_715/2013 du 13 janvier 2014 consid. 2.3.1; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 2.1.1; A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 2.2.2; A-6740/2012 du 6 juin 2012 consid. 1.2.3; A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 1.1). Il en va de même des règles en matière de taxation par estimation (cf. arrêts du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 2.2.2; A-5798/2011 du 29 mai 2012 consid. 2.2.3). En revanche, dans la mesure où la présente cause a trait à la période allant du 1er janvier au 31 décembre 2010, le nouveau droit matériel est applicable pour la période concernée.

3.1.2 Sur le plan du droit formel, le nouveau droit de procédure s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA ; concernant l'interprétation restrictive de cette disposition, cf. arrêts du TAF A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 1.2; A-4136/2009 du 18 mars 2011 consid. 1.2 et A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 1.2.2). 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. En outre, la possibilité d'une appréciation anticipée demeure admissible, même dans le nouveau droit et a fortiori pour les cas pendants (cf. arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 2.1.2; A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.4; A-393/2009 du 14 avril 2011 consid. 1.2.2 ; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in : Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; PASCAL MOLLARD ET AL., Traité TVA, 2009, p. 1126 n. marg. 157).

En l'occurrence, la présente procédure a été introduite après l'entrée en vigueur de la LTVA, de sorte que les règles du nouveau droit de procédure doivent s'appliquer.

3.2

3.2.1 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 ; ANDRÉ MOSER ET AL., op. cit., p. 88 n. 2.149; ULRICH HÄFELIN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6ème éd., 2010, ch. 1758 ss). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. MOOR/POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3ème éd., 2011 p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois 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 11 consid. 1b et 122 V 157 consid. 1a; arrêts du TAF A-4674/2010 du 22 décembre 2011 consid. 1.3 et A-4659/2010 du 14 juin 2011 consid. 1.2).

3.2.2 Selon la maxime inquisitoire applicable en procédure administrative, l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (art. 12 PA). L'autorité se doit d'établir un état de fait aussi complet et exact que possible et ce, également lorsque l'administré a manqué à son devoir de collaboration. Il sied donc de relever que si l'administré doit collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA) et/ou supporte le fardeau de la preuve, l'autorité n'est nullement dispensée de son devoir d'instruire la cause (cf. ATF 130 I 258 consid. 5; 103 Ib 192 consid. 1; 100 Ib 358 consid. 2 et 97 V 173 consid. 3; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 295; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, 2008, n. marg. 156, 159 ss, 196 et 300). De même, la maxime inquisitoire est applicable en matière de TVA. Aux termes de l'art. 81 al. 1 LTVA, la PA est applicable, à l'exclusion de l'art. 2 al. 1 PA. L'art. 81 al. 3 LTVA, quant à lui, dispose que le principe de la libre appréciation des preuves est applicable. Aux termes de l'art. 113 al. 3 LTVA, concernant l'application du nouveau droit de procédure aux affaires pendantes au 1er janvier 2010, les art. 12 PA ss. portant sur la constatation des faits d'office par l'autorité sont désormais immédiatement applicables (concernant l'application des nouveaux articles LTVA relatifs au droit de procédure, voir l'arrêt du TAF A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 1.3 et les références citées; MOLLARD ET AL., op. cit., p. 1194 n. marg. 472 ss et p. 1234 n. marg. 662 ss).

Concrètement cela n'opère guère de changements (cf. arrêts du TAF A-4309/2008 et A-4313/2008 du 30 avril 2010 consid. 2.3; A-2998/2009 du

11 novembre 2010 consid. 1.2.) puisque, déjà auparavant, la procédure TVA était régie par le principe inquisitoire et le principe de la libre appréciation des preuves, de même qu'elle était cadrée par les garanties découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. arrêt du TAF A-5078/2008 du 26 mai 2010 consid. 2.1). Néanmoins, on peut dire que désormais, la loi consacre expressément la règle selon laquelle l'AFC doit établir les faits de façon complète et exacte en appliquant ledit principe spontanément et en ayant recours aux différents moyens de preuve possibles.

4.

4.1 Le droit d'être entendu, inscrit à l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment le droit de s'exprimer, le droit de consulter le dossier, le droit de faire administrer des preuves et de participer à leur administration, le droit d'obtenir une décision motivée et le droit de se faire représenter ou assister. Il est consacré, en procédure administrative fédérale, par les art. 26 à 28 (droit de consulter les pièces), les art. 29 à 33 (droit d'être entendu *stricto sensu*) et l'art. 35 PA (droit d'obtenir une décision motivée). L'art. 30 al. 1 PA prévoit en particulier que l'autorité entend les parties avant qu'une décision ne soit prise touchant leur situation juridique. C'est le droit pour le justiciable d'exposer ses arguments de droit, de fait ou d'opportunité, de répondre aux objections de l'autorité et de se déterminer sur les autres éléments du dossier.

Quant au devoir de motiver une décision, il vise à permettre au justiciable de la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et d'exercer son droit de recours à bon escient. Pour répondre à ces exigences, l'autorité doit mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. Elle n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des questions décisives pour l'issue du litige (cf. ATF 138 IV 81 consid. 2.2; 138 I 232 consid. 5.1 et les arrêts cités). Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée. La motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (cf. arrêt du TF 1C_587/2013 du 29 août 2013 consid. 2.1 et les arrêts cités). En revanche, une autorité se rend coupable d'une violation du droit d'être entendu si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (cf. ATF 133 III 235

consid. 5.2; ATF 126 I 97 consid. 2b). Ainsi, la portée exacte du devoir de motivation ne peut être saisie complètement de manière abstraite, mais doit être déterminée en fonction du cas particulier (cf. UHLMANN/SCHWANK, in: Waldmann/Weissenberger (éd.), Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2009, N. 18 zu Art. 35). Par ailleurs, il y a lieu de préciser que le devoir de motivation répond à des exigences plus strictes quand la situation juridique est peu claire ou lorsque les autorités ont une marge de manœuvre importante (cf. ATF 112 Ia 107 consid. 2b; 129 I 232 consid. 3.3; UHLMANN/SCHWANK, op. cit., N. 21 ff. zu Art. 35; LORENZ KNEUBÜHLER, Die Begründungspflicht: Eine Untersuchung über die Pflicht der Behörden zur Begründung ihrer Entscheide, 1998, S. 33, 186 f.). Dans ce cas, la marge de manoeuvre de l'autorité doit être justifiée de manière claire (cf. ATF 129 I 232 consid. 3.3; 127 V 431 consid. 2b.cc; ATAF 2008/26 consid. 5.2.1).

4.2 Le droit d'être entendu est de nature formelle. Sa violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le plan matériel (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.2). Ce principe doit toutefois être relativisé, dès lors qu'une éventuelle violation du droit d'être entendu en première instance peut exceptionnellement être réparée lorsque l'administré a eu la possibilité de s'expliquer librement devant une autorité de recours, dont la cognition est aussi étendue que celle de l'autorité inférieure (cf. ATF 137 I 195 consid. 2.3.2; 136 V 117 consid. 4.2.2.2; 133 I 201 consid. 2.2). Si le principe de l'économie de procédure peut justifier que l'autorité de recours s'abstienne de retourner le dossier à l'autorité de première instance pour la réparation de ce vice formel, il convient néanmoins d'éviter que les violations des règles de procédure soient systématiquement réparées par l'autorité de recours, faute de quoi les règles de procédure auxquelles sont tenues de se soumettre les autorités de première instance perdraient de leur sens (cf. PATRICK SUTTER, in: Auer et al. (éd.), Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2008, ch. 18 ad art. 29 PA; cf. également ANDRÉ MOSER ET AL., op. cit., p. 193 s., ch. 3.112, et les références citées).

5.

Dans la présente cause, il appartient au Tribunal de céans d’exposer les règles concernant l’auto-taxation (ci-après consid. 5.1), celles relatives à la tenue de la comptabilité (ci-après consid. 5.2) et enfin la problématique de la taxation par voie d’estimation (ci-après consid. 5.3).

5.1 En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation. Cela signifie que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable (art. 46 aLTVA), respectivement la créance fiscale (art. 71 al. 1 LTVA) à l'AFC et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (art. 86 al. 1 LTVA; cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4; arrêts du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.1; 2C_246/2010 du 28 septembre 2010 consid. 7; arrêts du TAF A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.7.1; A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.1). Autrement dit, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., p. 839 n. marg. 144 ss). Le nouveau droit n'a rien changé à cet égard (cf. arrêt du TAF A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.7.1). La TVA demeure perçue sur la base d'un système reposant sur l'auto-taxation, même si le nouveau droit a, sur certains aspects, assoupli ce principe (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4; arrêt du TF 2C_678/2012 du 17 mai 2013 consid. 2.1; Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA in: FF 2008 6277).

Il n'en reste pas moins que l'assujetti doit établir lui-même la créance fiscale le concernant ; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. arrêts du TF 2C_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2 et 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.5; voir également l'arrêt du TAF A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.1).

5.2

5.2.1 Parmi les obligations incombant à l'assujetti figurent en particulier celles liées à la comptabilité (cf. arrêts du TF 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.1 et 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1; arrêt du TAF A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.1). Selon l'art. 58 al. 1 aLTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.5.1).

5.2.2 L'AFC peut rédiger des prescriptions spéciales sur la manière dont les livres comptables doivent être tenus, ce qu'elle a fait avec l'édition des Instructions 2001, rédigées à la suite de l'adoption de l'aLTVA, et des

Instructions 2008 qui leur ont succédé (cf. Instructions 2001 ch. 881 ss; Instructions 2008, ch. 881 ss; arrêt du TF 2C_426/2007 du 22 novembre 2007, in: RDAF 2008 II p. 20 ss. consid. 3.1; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.2; A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.3; A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 3.4).

En substance, l'AFC attire l'attention de l'intéressé sur le fait que toutes les recettes et toutes les dépenses doivent être enregistrées dans l'ordre chronologique et accompagnées d'un libellé approprié, dans les livres de caisse, de comptes de chèques postaux et de banque (ou dans les comptes correspondants). Ces enregistrements doivent être additionnés de façon suivie et les soldes des comptes doivent être établis périodiquement. Les soldes doivent être comparés avec les espèces en caisses relevées régulièrement, les avis de situation de l'office des chèques postaux et les extraits des comptes bancaires. Des livres régulièrement tenus, accompagnés d'un compte d'exploitation et d'un bilan, sont plus crédibles et constituent de meilleurs moyens de preuve que de simples relevés épars sans bilan de clôture (cf. Instructions 2001 ch. 881 ss; Instructions 2008 ch. 881 ss). Ainsi, chaque opération commerciale doit pouvoir être suivie aisément et de manière fiable, sur la base des pièces justificatives, depuis son inscription dans les livres auxiliaires et dans les livres de base, jusqu'au décompte TVA et au bilan de l'exercice, et vice versa (cf. Instructions 2001 ch. 890; Instructions 2008 ch. 890; cf. arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.2; A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.3 et A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.2).

De plus, une comptabilité qui n'est pas tenue correctement, de même que l'absence de bouclements, de documents et de pièces justificatives peuvent, notamment en cas de contrôle fiscal, avoir des répercussions préjudiciables et entraîner un calcul de la TVA par approximation (cf. Instructions 2001 ch. 892). Au demeurant, l'assujetti doit être rendu attentif au fait que le suivi des opérations commerciales, à partir de la pièce justificative jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité (et vice-versa) doit pouvoir être garanti sans perte de temps importante (cf. Instructions 2001 ch. 893 ; arrêts du TAF 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).

5.2.3 Le nouveau droit n'a, en substance, rien changé à ces obligations comptables (cf. arrêts du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.1; IVO BAUMGARTNER ET AL., Vom alten zum neuen

Mehrwertsteuergesetz, 2010, § 10 ch. 9 et 29). L'art. 70 al. 1 LTVA, mentionne que l'assujetti doit tenir ses livres comptables et les documents pertinents conformément aux principes du droit commercial, l'AFC pouvant exceptionnellement fixer des obligations allant au-delà des dispositions du droit commercial si ces contraintes sont indispensables à une perception correcte de l'impôt. Cela étant, dans son Info TVA 16 "Comptabilité et facturation", publiée en février 2010, l'AFC distingue les entreprises obligées de tenir une comptabilité au sens des art. 957 ss CO – auquel cas les éléments à comptabiliser doivent être saisis dans les comptes selon la planification, de manière systématique, en bon ordre et intégralement, et les entreprises qui ne le sont pas : il appartient à ces dernières d'établir un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. Les opérations commerciales doivent être enregistrées chronologiquement, sans discontinuité et de manière actuelle, c'est-à-dire sans délai suite à leur réalisation. L'assujetti est tenu d'enregistrer les recettes et les dépenses intégralement et en toute sincérité, sous une forme non modifiable (voir Info TVA 16 ch. 1.2 s.). Le suivi des opérations commerciales à partir de la pièce justificative individuelle jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité, et vice-versa, doit pouvoir être garanti en tout temps et sans perte de temps, y compris par sondage. Ceci présuppose en particulier: une organisation claire des livres comptables ainsi que des libellés compréhensibles dans les écritures comptables et dans les journaux, des pièces justificatives avec mention des imputations et des paiements, de même qu'un classement et une conservation en bon ordre et de manière systématique des livres comptables et des pièces justificatives (cf. Info TVA 16, ch. 1.5). L'AFC rappelle également qu'une comptabilité qui n'est pas tenue correctement, ainsi que l'absence des comptes annuels, de documents et de justificatifs, peuvent entraîner une détermination par approximation de la TVA par l'AFC, fondée sur l'art. 79 LTVA (cf. Info TVA 16, ch. 1.4).

5.2.4 L’assujetti doit tenir au moins un livre de caisse, même s’il encaisse et décaisse peu d’argent liquide. Ses livres doivent mentionner tous les chiffres d’affaires et ceux-ci doivent être justifiés par les pièces correspondantes (cf. arrêts du TF 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.2; 2A.93/2006 du 26 juillet 2007 consid. 3.1; 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.1; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.3; A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.4; A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.3). Selon la jurisprudence constante, lorsque l’on se trouve en présence d’un nombre important de transactions effectuées en espèces, la tenue d’un livre de caisse prend une importance centrale.

En outre, la tenue détaillée et chronologique d'un livre de caisse répond à des exigences particulièrement élevées (cf. à ce sujet, HANS GERBER, Die Steuerschätzung [Veranlagung nach Ermessen], in: Revue fiscale 1980 p. 306).

Si un livre de caisse est censé apporter la preuve de l'exactitude des paiements intervenus, il y a lieu d'exiger que les entrées et les sorties d'argent liquide soient indiquées sans exception, de manière suivie et par ordre chronologique. Les soldes doivent être comparés avec les espèces en caisse relevées régulièrement, et même tous les jours dans les entreprises recourant intensivement aux paiements en liquide (cf. Instructions 2001 ch. 884 ; Instructions 2008 ch. 884a ; arrêts du 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 (cf. arrêts du TF 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.2; 2C_835/2011 du 4 juin 2012 consid. 2.2.2; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.3; A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.4; A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.3).

Ces principes – dégagés par la jurisprudence sous l'ancien droit – demeurent valables sous l'empire de la LTVA, le nouveau droit n'ayant pas opéré de réforme à cet égard.

5.2.5 Conformément à l'art. 58 al. 2 aLTVA, l'assujetti doit conserver en bon ordre pendant dix ans ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents. Il est également précisé que lorsque, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les pièces précitées n'est pas encore prescrite, cette obligation subsiste jusqu'à la survenance de la prescription (art. 58 al. 2 in fine aLTVA ; cf. également Instructions 2001 ch. 943 ss). Sous le nouveau droit, l'art. 70 al. 2 LTVA impose désormais à l'assujetti de conserver dûment ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents jusqu'à la prescription absolue de la créance fiscale, les art. 957 et 962 CO étant applicables.

5.3

5.3.1 Aux termes de l'art. 60 aLTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets ou que les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation (cf. arrêts du TF 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.3; 2C_59/2011 du 1er juin

2011 consid. 3.2; 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2; arrêts du TAF A-351/2014 et A-352/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.1; A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.1; A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.5.1; A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.1). Les deux premières conditions sont de nature formelle, la dernière étant de nature matérielle. Lorsqu'une comptabilité contient des lacunes du point de vue formel, l'AFC n'a pas à se demander si elle présente des lacunes d'ordre matériel, l'inverse étant aussi vrai (cf. PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 69 511).

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

5.3.3 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 inexistants, ne doivent pas se solder par une perte d'impôt (cf. arrêts du TF 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1; 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 2.2; 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2 ; arrêts du 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 (cf. arrêt du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3; arrêt du TAF A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.9).

5.3.4 Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause et aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité (cf. arrêts du 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; 2C_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.1; A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.3.1; A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.9.2; A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.2). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou à reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (cf. arrêt du TF 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2 ; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.1 et A-163/2012 du 1er mai 2012 consid. 4.2). Les parties probantes de la comptabilité et, le cas échéant, les pièces existantes doivent, autant que possible, être prises en compte dans l'estimation. Elles peuvent également servir de base de calcul à cette fin (cf. par exemple, arrêts du TAF A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.3.2; A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.9.2; A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.2; A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.2).

5.3.5 Dans le cadre de l'exécution de l'estimation, l'autorité inférieure se fonde en particulier sur des chiffres d'expérience, que ce soit pour examiner si les conditions d'une taxation par estimation sont remplies ou pour effectuer cette taxation elle-même. La jurisprudence a déjà relevé que cette manière de faire n'avait en principe rien de critiquable (cf. entre

autres, ATAF 2009/60 consid. 2.8 ; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.2; A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.3.2; A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.10; A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 2.5). Les chiffres d'expérience sont établis sur une base statistique au moyen de relevés effectués auprès d'entreprises dont la comptabilité est tenue de manière fiable. Ils ne constituent pas des règles de droit ni des moyens de preuve semblables à des livres comptables (du moins aussi longtemps qu'ils ne proviennent pas d'une expertise menée par un spécialiste ; cf. arrêt du TAF A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.10.1; ZWEIFEL/HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [« dealing at arm's length »] in: Archives 77 658, 665 et 679, et les références citées).

Ces chiffres permettent de savoir ce qui, dans une branche économique donnée, constitue la norme générale en matière de revenus. Cependant, ils ne remplissent cette fonction que dans la mesure où ils reposent sur des bases solides (cf. ZWEIFEL/HUNZIKER, op. cit. in: Archives 77 679). Dès lors que les chiffres d'expérience sont censés fournir des éclaircissements sur le chiffre d'affaires moyen correspondant à un type d'activité donné, ils doivent être largement corroborés et tenir compte de la structure de l'entreprise, de sa taille et des circonstances locales (cf. PASCAL MOLLARD, op. cit. in : Archives 69 553). En d'autres termes, ils doivent résulter d'un large échantillon qui doit être représentatif, homogène et actuel. Cela signifie qu'ils doivent être établis sur la base d'un nombre de cas suffisant, même s'il n'est pas possible de fixer un chiffre absolu qui serait valable pour toutes les branches. L'échantillon ne doit pas non plus retenir des situations favorables ou défavorables uniquement. Il doit au contraire tenir compte de toutes les circonstances de manière appropriée afin de donner des résultats représentatifs (cf. arrêts du TAF 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).

5.3.6 Comme les chiffres d'expérience constituent par principe des valeurs moyennes, ils ne doivent pas être appliqués de manière trop schématique. Dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, l'autorité doit tenir compte de la dispersion des données (entre la valeur minimale et la valeur maximale) si elle veut établir une estimation correcte qui tienne compte de l'ensemble des circonstances (cf. arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.2; A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.10.4; A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.7.4; A-1237/2012

du 23 octobre 2012 consid. 2.7.4). L'administration doit d'ailleurs expliquer dans ses décisions comment elle a fait usage de son pouvoir d'appréciation (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.8.4 ; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.2; A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.10.3; A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.7.4 et A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 2.7.4). Ainsi, il ne suffit pas que l'autorité cite les chiffres d'expérience, elle doit encore expliquer les critères ainsi que la base statistique de ces chiffres pour remplir son devoir de motiver sa décision (cf. arrêt du TF 2C_370/2013 du 19 juillet 2014 consid. 1.4.2; arrêt du TAF A-4876/2012 du 11 mars 2013 consid. 3.2.2).

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.

5.3.7 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 (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.9.2; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2; A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.11.2 et A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 2.8.3; voir également, PASCAL MOLLARD ET AL., op. cit., p. 881 s. n. marg. 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 (cf. consid. 3.2 ci-avant) – fait preuve de retenue lors de son analyse de l'exactitude de l'estimation, ne remplaçant l'appréciation de l'autorité inférieure par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes (cf. arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2; A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.11.2 et A-4750/2012 du 22 juillet 2013 consid. 2.4.3). Toutefois, compte tenu de l'obligation claire de motiver rappelée ci-dessus (cf. consid. 4.1) et de jurisprudence constante, le Tribunal se doit de contrôler si l'AFC a satisfait aux obligations de motiver qui lui incombe (cf. arrêt du TF

2C_370/2013 du 19 juillet 2014 consid. 1.4.2; arrêt du TAF A-4876/2012 du 11 mars 2013 consid. 3.2.2).

Dans un troisième temps, s'il s'avère que les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est au recourant qu'il revient de fournir les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée par l'administration, le Tribunal administratif fédéral faisant preuve de retenue lors de son examen (cf. arrêts du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3; 2C_430/2008 du 18 février 2009 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2 et A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3).

Le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences. Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation incorrecte juridiquement qu'il a lui-même créée (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4c ; arrêts du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3; 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 in fine; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2; A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3). L'assujetti doit ainsi supporter l'incertitude qui résulte nécessairement d'une estimation, vu qu'il a lui-même violé son devoir d'auto-taxation (cf. arrêts du TF 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 2.2). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti prouve que l'instance précédente a commis de très importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que le Tribunal de céans remplace l'appréciation de l'instance précédente par la sienne (cf. arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2 et A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3).

6.
En l'espèce, il y a lieu d'examiner les conditions de la taxation par voie d'estimation (cf. consid. 6.1 ci-après) puis de déterminer l'exactitude de l'estimation en elle-même en analysant la méthode utilisée par l'AFC (cf. consid. 6.2 ci-après).

6.1 Il convient en premier lieu de vérifier si les conditions d'une taxation par voie d'estimation sont réalisées.

Tout d'abord, il s'avère que le recourant n'a pas respecté les règles formelles régissant la tenue de la comptabilité et la conservation des pièces justificatives. En effet, il ne dispose plus des tickets récapitulatifs

de la caisse enregistreuse, ce qu'il impute à la qualité du papier thermique impliquant une disparition rapide des données imprimées et justifiant selon lui de ne pas les conserver après l'enregistrement du total journalier. En outre, sa fiduciaire n'a pas non plus été en mesure de produire ces documents. Dès lors, il est impossible pour l'AFC de vérifier si toutes les écritures (ici les encaissements) ont été introduites en comptabilité et si l'assujetti a procédé à l'enregistrement systématique et complet des transactions effectuées. L'absence de ces justificatifs, dans un domaine tel que celui de la restauration, où une quantité importante de liquidités circule chaque jour, constitue – au même titre que l'absence d'un livre de caisse – un manquement grave, rendant le mouvement des espèces incontrôlable (cf. arrêts du TF 2C_170/2008 du 30 juillet 2008 consid. 4; 2A.693/2006 du 26 juillet 2007 consid. 4.1; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.1; A-352/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.1; A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 5.2.1). Il suffit que les pièces justificatives ne soient pas disponibles, alors qu'elles devraient l'être au regard tant de l'art. 58 al. 2 aLTVA que de l'art. 70 al. 2 LTVA (cf. consid. 4.2.5 ci-avant) pour conclure que le recourant n'a pas respecté les règles formelles (cf. consid. 5.2.5 ci-avant). Il n'est, en effet, pas nécessaire d'en rechercher la cause, respectivement de déterminer si cela est imputable à une faute de l'intéressé ou non dès lors qu'il s'agit de déterminer si, sur le principe, la taxation par estimation est justifiée.

Le Tribunal parvient ainsi à la conclusion que la comptabilité du recourant est incomplète et donc peu probante, en ce sens que le recourant ne possède pas les pièces justificatives permettant à l'AFC de déterminer avec précision le chiffre d'affaires réalisé durant la période contrôlée. Par conséquent, les conditions d'une taxation par estimation sont réunies.

6.2 Il sied, dans un deuxième temps, de vérifier si l'estimation en cause a été faite correctement par l'AFC. En l'occurrence, cette dernière a reconstitué le chiffre d'affaires de l'assujetti sur la base du prix de revient de ses achats et d'une marge brute de 66 %. Elle a ramené la marge de bénéfice brute moyenne de 70%, issue des coefficients d'expérience, à 66%, afin de tenir compte, selon elle, des particularités du restaurant telles qu'avancées par le recourant dans sa réclamation du 10 juillet 2012.

Tout d'abord, il y a lieu de rappeler que les chiffres d'expérience doivent reposer sur une base solide, soit tenir compte de toutes les conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause afin d'aboutir à une résultat s'approchant le plus possible de la réalité (cf. consid 5.3.4). Or,

l'autorité inférieure, bien qu'elle mentionne les coefficients d'expérience, n'indique pas quels ont été les critères utilisés pour aboutir à ces chiffres. De plus, il n'apparaît pas dans quelle mesure les coefficients d'expérience choisis se fondent sur un choix d'exploitations (en particulier "kebab") correspondant aux caractéristiques de l'entreprise du recourant. De même, il n'est pas précisé si ces coefficients tiennent compte véritablement des circonstances locales et géographiques de l'exploitation en question, ce qui serait d'autant plus justifié en l'occurrence du fait que l'autorité inférieure elle-même reconnaît que les explications du recourant pourraient partiellement justifier la structure de son chiffre d'affaires. En d'autres termes, aucun élément du dossier ni la motivation de l'autorité inférieure ne permettent de déterminer que les coefficients d'expérience choisis résultent d'un large échantillon qui est à la fois représentatif, homogène et actuel.

Au surplus, il sied d'observer que l'AFC n'a pas suffisamment motivé sa décision, puisqu'elle ne mentionne pas les éléments concrets sur lesquels elle s'est basée pour parvenir au résultat figurant dans la décision attaquée. Cela apparaît d'autant plus clairement qu'aucune comparaison entre les exploitations choisies pour construire le coefficient d'expérience et celle du recourant n'a été faite par l'AFC, alors qu'une telle analyse devrait être un élément essentiel de la motivation de l'autorité inférieure pour justifier son utilisation de coefficients d'expérience précis. De plus, elle cite simplement les coefficients d'expérience sans expliquer les critères ainsi que la base statistique permettant de motiver le choix et la pertinence de ces coefficients. Enfin, il n'apparaît pas clairement que l'autorité inférieure ait pris en compte l'ensemble des circonstances de l'espèce pour aboutir à ces derniers. Force est donc de constater qu'elle a violé son devoir de motiver dans la mesure où elle se limite à citer les chiffres d'expérience (cf. consid. 5.3.5). Dans ce cas, l'administration des preuves nécessiterait que le Tribunal de céans prenne des mesures d'instruction spécifiques, lesquelles ne sont cependant pas envisageables à son niveau, du moins en la présente cause. Surtout, il y a lieu de rappeler encore une fois l'obligation de motivation à laquelle l'AFC doit se conformer, obligation qui conduit à un véritable droit de l'assujetti d'obtenir une décision conforme à la jurisprudence en première instance déjà. Dans ces circonstances, il se justifie de renvoyer la cause à l'autorité inférieure, à charge pour elle, de prendre une nouvelle décision dans le sens des considérants ci-dessus.

7.
Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre le recours tout en annulant la décision du 12 février 2013 de l'autorité inférieure et lui renvoyant la cause pour une nouvelle décision. Selon l'art. 63 al. 1 PA, en règle générale, les frais de procédure sont mis à la charge de la partie qui succombe. Compte tenu de l'issue du litige pour le recourant, il n'est pas perçu de frais de procédure (art. 63 al. 1 et 2 PA). En conséquence, l'avance de frais de CHF 1'300.- déjà versée par le recourant lui sera restituée sur le compte bancaire qu'il aura désigné, une fois le présent arrêt entré en force. En vertu de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui sont occasionnés. Aux termes de l'art. 7 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), la partie qui obtient gain de cause a droit aux dépens pour les frais nécessaires causés par le litige. Il se justifie, eu égard aux circonstances de l'espèce, de lui allouer une indemnité à titre de dépens de CHF 1'950.- (TVA comprise) à charge de l'autorité inférieure.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est admis en ce sens que la décision de l'AFC du 12 février 2013 est annulée et la cause est renvoyée à l'autorité inférieure pour une nouvelle décision dans le sens des considérants.

2.
Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais de CHF 1'300.- déjà versée sera restituée au recourant.

3.
Une indemnité de dépens de CHF 1'950.- (TVA comprise) est allouée au recourant à la charge de l'autorité inférieure.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (n° de réf. … ; Acte judiciaire)

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Raphaël Bagnoud

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :