Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-3603/2009

Arrêt du 16 mars 2011

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Salome Zimmermann, Markus Metz, juges,
Marie-Chantal May Canellas, greffière.

Parties

X._____,
représenté par Me Pierre-Marie Glauser et par
Me Anne Tissot Benedetto, avocats, Etude Oberson
Avocats, ***,
recourant,

contre

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

Objet

TVA (aLTVA); période du 1er janvier 2001 au 30 juin 2005;
prestations de la restauration; déduction de l'impôt préalable.

Faits :

A.
X._____ exploite en raison individuelle un café-théâtre à l'enseigne de ***. A ce titre, il a été inscrit au registre des contribuables de la Division principale de la TVA à compter du 1er janvier 1995.

A la suite d'un contrôle fiscal, l'AFC a constaté que X._____ n'avait pas déclaré la TVA correspondant aux repas qu'il avait servis à ses clients et qui lui avaient été livrés par le restaurant Y._____ exploité par Z._____. Seule la marge perçue par l'assujetti avait été décomptée, au taux de 7,6 %. L'AFC a repris la TVA corrélative au taux de 7,6 %, déduction faite de l'impôt préalable grevant l'acquisition de ces repas, au taux réduit (2,4 %). Elle a ainsi adressé à l'assujetti le décompte complémentaire n° *** du 7 décembre 2005, par lequel elle lui a réclamé Fr. 47'810.- de taxe sur la valeur ajoutée pour les périodes allant du 1er janvier 2001 au 30 juin 2005, plus intérêts moratoire dès le 24 septembre 2003. L'assujetti a contesté ce décompte, le 21 décembre 2005.

B.
Par décision du 22 mars 2006, l'AFC a confirmé ce décompte, retenant en substance que l'assujetti n'agissait pas en qualité de représentant direct du restaurant Y._____, de sorte que la reprise devait porter sur l'entier des recettes résultant de la vente de repas (et non seulement la commission perçue), l'impôt préalable correspondant à l'achat de ces repas étant déductible aux taux réduit. Par courrier du 8 mai 2006, l'assujetti a formé réclamation contre ce prononcé, argumentant qu'il avait agi en qualité de représentant indirect du restaurant Y._____, en conséquence de quoi la reprise d'impôt devait être calculée au taux de 2,4 %. Selon l'assujetti, si la reprise était opérée au taux de 7,6 %, l'impôt préalable grevant l'achat des repas devait être déduit au même taux.

Le 19 décembre 2006, l'AFC a requis de l'assujetti la production des factures originales que le restaurant Y._____ lui avait adressées de janvier 2001 au 30 juin 2005. Le 15 janvier 2007, l'assujetti en a remis un certain nombre, précisant avoir ajouté lui-même manuellement sur plusieurs d'entre elles la mention "TVA 7,6 % inclus". Sur la base de ces documents, l'AFC a relevé que le restaurant Y._____ n'avait pas facturé de TVA à l'assujetti, de sorte que ce dernier ne pouvait pas déduire l'impôt préalable grevant l'achat des repas, qui s'avérait inexistant. Considérant que la possibilité de déduire cette TVA préalable avait été offerte à tort à l'assujetti, elle a informé l'assujetti, par pli du 6

mars 2009, qu'elle annulait la déduction de l'impôt préalable effectuée dans le cadre du décompte complémentaire n° *** du 7 décembre 2005 et que la reprise fiscale était augmentée de Fr. 23'262.50, plus intérêts moratoires. Le même jour, elle a adressé à l'assujetti un décompte complémentaire n° *** portant sur ce montant et lui accordé un délai pour présenter ses observations. Le 2 avril 2009, l'assujetti s'est exprimé par écrit.

C.
Le 6 mai 2009, l'AFC a rejeté sa réclamation et modifié la décision entreprise à son détriment. Elle a confirmé la créance fiscale de Fr. 47'810.- résultant du décompte complémentaire n° ***, celle de Fr. 23'262.50 ressortant du décompte complémentaire n° *** et dit qu'il devait encore acquitter Fr. 23'262.50 de TVA, déduction faite de ses paiements. Selon l'AFC, le rapport entre l'assujetti et le restaurant Y._____ ne relevait ni de la représentation directe, ni de la représentation indirecte, mais d'un rapport de sous-traitance. Compte tenu du fait que l'assujetti servait des repas à ses clients sur place, il effectuait des prestations de la restauration imposables au taux normal (7,6 %). S'agissant de l'impôt préalable, le restaurant Y._____ ne lui en avait pas facturé. La correction des factures dudit restaurant, effectuée manuellement par l'assujetti, ne pouvait pas être acceptée. L'art. 45a aOLTVA ne trouvait pas application, un vice de forme n'étant pas en cause. Toute déduction à titre d'impôt préalable était dès lors proscrite.

D.
Le 4 juin 2009, X._____ a interjeté recours contre ce prononcé auprès du Tribunal administratif fédéral. Il a expliqué en substance qu'il ne remettait pas en cause le principe même de la reprise du chiffre d'affaires (vente de repas), mais son taux. Il avait en effet agi dans le cadre d'une relation de représentation indirecte et non de sous-traitance, ce qui fait que ses prestations et celles du restaurant Y._____ étaient de même nature. Selon lui, la reprise devait donc être calculée au taux de 2,4 %, correspondant au taux selon lequel ledit restaurant avait décompté la TVA avec l'AFC. Quant à l'impôt préalable, sa déduction était possible. Certes, il avait mentionné lui-même l'impôt sur les factures reçues du restaurant Y._____, mais celles-ci avaient ratifiées ultérieurement par le fournisseur, la signature ultérieure de ce dernier en faisant foi. Au surplus, ledit restaurant ayant déclaré la TVA à 2,4 %, la Confédération n'encourrait aucun préjudice financier. Finalement, il serait contraire à la bonne foi et à l'équité de revenir sur la possibilité de déduction, reconnue dans un premier temps par l'AFC. S'agissant du taux de l'impôt préalable

déductible, il devrait être de 7,6 %, mais à tout le moins de 2,4 %. Le recourant a conclu à ce que la décision entreprise soit annulée, qu'il soit dit qu'il agissait bien en tant que représentant indirect du restaurant Y._____, respectivement de Z._____, que la TVA relative au chiffre d'affaires sur lequel la reprise a été calculée le soit au même taux que celui au moyen duquel le fournisseur en cause avait décompté avec l'AFC et qu'il avait droit à la récupération de l'impôt préalable à un taux au moins équivalent à celui utilisé par ledit fournisseur.

E.
Dans sa réponse du 1er septembre 2009, l'AFC a conclu au rejet du recours. Elle a notamment produit une série de pièces spécifiées confidentielles, au sujet desquelles le TAF lui a demandé des explications. Le 5 octobre 2009, l'AFC a invoqué le secret fiscal protégeant, selon elle, le dossier en question. Le 18 février 2011, le TAF a communiqué au recourant la réponse de l'AFC ainsi que les pièces, à l'exclusion de celles spécifiées confidentielles, non déterminantes pour l'issue du litige.

Les autres faits déterminants seront évoqués ci-après.

Droit :

1.

1.1. Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF, à savoir notamment les décisions rendues par l'AFC. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). En l'occurrence, la décision entreprise, datée du 6 mai 2009, a fait l'objet d'un recours déposé le 4 juin suivant devant le Tribunal de céans. Celui-ci est intervenu dans le délai légal (art. 50 PA) et répond par ailleurs aux exigences formelles (art. 52 PA), de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

1.2. S'agissant du droit applicable, il convient de distinguer le droit matériel de la procédure. Sur le plan du droit matériel, il faut considérer qu'il existe deux périodes distinctes. Premièrement, la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Les dispositions de droit matériel

qu'elle contient sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance à compter de cette date, avec pour conséquences que les dispositions de l'ancien droit s'appliquent à ceux qui sont plus anciens (art. 112 al. 1 LTVA). Deuxièmement, s'agissant des faits et rapports juridiques ayant pris naissance entre le 1er janvier 2001 et le 31 décembre 2009, il y a lieu d'appliquer les dispositions matérielles de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA, RO 2000 1300), dès lors qu'elle est entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (cf. art. 94 al. 1 aLTVA; arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346).

Sur le plan de la procédure, le nouveau droit s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA). En revanche, il ne doit en aucune manière aboutir à une application anticipée du nouveau droit matériel à des états de faits révolus sous l'ancien droit. Ce principe justifie une interprétation restrictive de cette disposition (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 1.2, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2 et A-1113/2009 du 24 février 2010 consid. 1.3). Il convient également de traiter les prescriptions formelles étroitement rattachées au droit matériel de la même manière que celui-ci (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 3.7). L'art. 81 LTVA ne change rien à ce qui précède, étant précisé qu'il ne contient aucune règle de droit transitoire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107 et a-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 1.2.2, A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 3.7 et a-1113/2006 du 23 février 2010 consid. 3.4.3). S'agissant de l'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre donc pas en ligne de compte, si l'ancien droit matériel demeure applicable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1107 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 1.2.2, A-4417/2007 du 10 mars 2010 consid. 1.3.2). Enfin, la possibilité d'une appréciation anticipée des preuves demeure admissible, même dans le nouveau droit et a fortiori pour les cas pendants (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2387/2007 du 29 juillet 2010 consid. 1.2 et A-4785/2007 du 23 février 2010 consid. 5.5; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 in Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; PASCAL MOLLARD / XAVIER OBERSON / ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 1126 ch. 157).

Considérant cela, sur le plan du droit de fond, l'aLTVA se révèle applicable au présent cas, qui a trait à la période fiscale allant du 1er

janvier 2001 au 30 juin 2005. La procédure est, en revanche, régie par le nouveau droit, à savoir la LTVA, avec les nuances précitées.

1.3. Le litige comporte trois volets. Tout d'abord, en aval, l'assujetti conteste le taux que l'AFC a utilisé pour imposer son chiffre d'affaires résultant de la vente de repas à ses clients. Selon lui, les prestations en question seraient imposables au taux réduit (2,4 %) et non au taux ordinaire (7,6 %). Il n'y a, en revanche, guère de contestation quant au caractère imposable de ces prestations. Ensuite, en amont, l'assujetti prétend déduire l'impôt préalable grevant l'achat de repas au restaurant Y._____, possibilité que l'AFC lui a déniée. Enfin, dans ce même contexte, l'assujetti estime que le taux de l'impôt préalable déductible dont il s'agit équivaudrait à celui utilisé pour l'imposition de ses propres chiffres d'affaires résultant de la vente de repas. La subsomption suivra dès lors l'ordre des problématiques précitées (consid. 6). A titre préalable, toutefois, il s'agit de rappeler les fondements dont le droit à la déduction de l'impôt préalable tire sa justification (consid. 2), les conditions matérielles (consid. 3) et formelles de ce droit (consid. 4) ainsi que les règles régissant la preuve en matière fiscale (consid. 5).

2.

2.1. Selon l'art. 130 al. 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), la Confédération peut percevoir un impôt sous la forme d'une taxe sur la valeur ajoutée avec déduction de l'impôt préalable sur les livraisons de biens, les prestations de services ainsi que les importations. Il résulte de l'essence-même de la TVA suisse, conçue comme un impôt sur la consommation, certains éléments essentiels, tels celui de l'imposition de la consommation, de la généralité de l'impôt, de la neutralité et de la généralité de l'impôt (visant à éviter les double ou les non-impositions). Elle est régie par un certain nombre de principes directeurs, inhérents au système, tels celui de la neutralité, de la transférabilité de l'impôt et le principe de destination (cf. art. 1 al. 1 et 2 aLTVA; entre autres : ATF 125 II 333 consid. 6a, 123 II 301 consid. 5; ATAF 2007/23 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6198/2009 du 22 juillet 2010 consid. 2.1, A-1463/2006 et A-1464/2006 du 27 février 2009 consid. 2.2). Ces principes représentent des lignes directrices du système de la taxe sur la valeur ajoutée et non des droits constitutionnels. Ils ne fondent donc pas de droit subjectif des assujettis. Ils s'adressent en premier lieu au législateur et doivent être considérés, dans le cadre de l'interprétation du droit applicable (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.353/2001 du 11 février 2002 consid. 3; ATF 124 II 193 consid.

8a; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1463/2006 du 27 février 2009 consid. 2.2; Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national, Initiative parlementaire Loi fédérale sur la valeur ajoutée [Dettling] du 28 août 1996 [Rapport CER-CN], FF 1996 V 726; XAVIER OBERSON, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, ch. 28 et 25 ad art. 1).

2.2. Selon l'art. 38 aLTVA, si l'assujetti utilise des biens ou des prestations de services pour l'un des buts indiqués au 2ème alinéa (parmi lesquels figurent les livraisons et les prestations de services imposables), il peut déduire dans son décompte les montants d'impôt préalable que d'autres assujettis lui ont facturés, conformément à l'art. 37, pour des livraisons et des prestations de services. Ancrée dans cette disposition, la déduction de l'impôt préalable constitue un droit subjectif. Cela étant, elle représente également une technique au service du principe de la neutralité, selon lequel la TVA doit être la même pour tous les consommateurs, quel que soit le circuit emprunté par le bien (cf. PASCAL MOLLARD, La TVA : vers une théorie du chaos ? in Mélanges CRC, Lausanne 2004, ch. 3.1.1). Elle a pour effet que l'entrepreneur ne doit imposer que son chiffre d'affaires net, même s'il doit soumettre à la TVA l'intégralité de son chiffre d'affaires, sans l'impôt lui-même (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_653/2008 du 24 février 2009 consid. 6.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6198/2009 du 22 juillet 2010 consid. 2.2; ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], Berne 2003, 2ème éd., ch. 1360). Du fait de la distinction entre l'impôt grevant les prestations en aval et celui frappant les prestations en amont, les deux domaines doivent être soigneusement distingués par l'assujetti et communiqués séparément (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6198/2009 du 22 juillet 2010 consid. 2.2, A-5620/2008 du 11 novembre 2009 consid. 2.2; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 1362).

3.
La déduction de l'impôt préalable est subordonnée à certaines conditions matérielles.

3.1. A ce titre, il est constant que, premièrement, seul un assujetti peut prétendre déduire l'impôt préalable (art. 38 al. 1 aLTVA); deuxièmement, cette déduction est possible uniquement pour les livraisons et prestations de services grevées de TVA qui lui ont été facturées par un autre assujetti (art. 38 al. 1 let. a aLTVA; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6198/2009 du 22 juillet 2010 consid. 2.4, A-1581/2006 du 23 juin 2008

consid. 5.1.2, A-1476/2006 et A-1492/2006 du 26 avril 2007 consid. 5.3); troisièmement, les prestations doivent être affectées – ne serait-ce que de manière médiate – à un des buts limitativement énumérés à l'art. 38 al. 2 aLTVA, étant encore précisé que l'assujetti peut également déduire les montants d'impôt préalable mentionnés à l'alinéa 1 lorsqu'il utilise des biens ou des services mentionnés à l'art. 19 al. 2 aLTVA ou pour des activités qui seraient imposables s'il les effectuait sur le territoire suisse (art. 38 al. 3 aLTVA; voir également, arrêts du Tribunal fédéral 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 7.2, 2C_632/2007 du 7 avril 2008 consid. 2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-8017/2009 du 2 septembre 2010 consid. 2.5.1).

Enfin, la déduction de l'impôt préalable ne doit pas avoir été expressément proscrite (art. 38 al. 5 aLTVA) (cf. sur les différentes conditions relatives à la déduction de l'impôt préalable, voir entre autres . arrêts du Tribunal fédéral 2C_45/2008 du 16 décembre 2008 consid. 3.2, 2A.34/2007 du 8 janvier 2008 consid. 2.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2967/2008 du 11 août 2010 consid. 2, A-6198/2009 du 22 juillet 2010 consid. 2.4 et A-1581/2006 du 23 juin 2008 consid. 5.1.2; DIEGO CLAVADETSCHER / PIERRE-MARIE GLAUSER / GERHARD SCHAFROTH, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ad art. 38 p. 684 ss).

3.2. Le système présuppose donc une relation étroite entre la prestation acquise et celle effectuée. L'"input" (Eingangleistung), soit l'acquisition de prestations en amont, doit être – en tant qu'élément de coût – affecté de manière directe ou indirecte à l'"output" (Ausgangsleistung), soit à la prestation en aval. La jurisprudence l'exprime en parlant d'un lien économique objectif (ou nécessaire) entre l'input et l'output, qui peut être direct ou indirect, c'est-à-dire lorsque les prestations imposables sont simplement exécutées à l'aide des prestations acquises (cf. ATF 132 II 352 consid. 8.2, 8.3 et 10; arrêts du Tribunal fédéral 2C_309/2009 et 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 7.2, 2C_45/2008 du 16 décembre 2008 consid. 3.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8017/2009 du 2 septembre 2010 consid. 2.5.1, A-2967/2008 du 11 août 2010 consid. 2.2.2, A-6198/2009 du 22 juillet 2010 consid. 2.2.2, A-7522/2006 du 15 décembre 2009 consid. 2.3.3). Dès lors, si une prestation acquise sert à produire une prestation imposable, la déduction de l'impôt préalable est possible intégralement, alors que si elle est affectée à un autre but, cette déduction n'est pas envisageable.

3.3.

3.3.1. Le principe de transférabilité de l'impôt découle également du caractère d'impôt sur la consommation de la TVA. Le législateur doit assurer que l'entreprise assujettie puisse répercuter l'impôt sans difficulté et, en principe, dans sa totalité. Bien qu'inscrit dans la loi (art. 1 al. 2 aLTVA), ce principe ne représente pas un droit subjectif (cf. ATF 123 II 385; arrêt du Tribunal fédéral 2C_426/2008 et 2C_432/2008 du 18 février 2009 consid. 4.5, 2C_518/2007 et 2C_519/2007 du 11 mars 2008 consid. 3.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3198/2009 du 2 septembre 2010 consid. 2.4.2, A-313/2007 du 18 septembre 2009 consid. 6). En fin de compte, c'est le marché qui décide si un transfert est possible (cf. OBERSON, op. cit., p. 1149). La question du transfert de la TVA ne ressort donc pas au droit public, conclusion entérinée par l'art. 37 al. 6 aLTVA, aux termes duquel les tribunaux civils connaissent des contestations portant sur le transfert de l'impôt. Cette question est en définitive régie exclusivement par le droit civil (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1619/2006 du 7 avril 2009 consid. 2.3, A-1438/2006 du 11 juin 2007 consid. 4.4.4, A-1365/2006 du 19 mars 2007 consid. 3.2).

3.3.2. Le transfert de la TVA n'étant pas automatique, mais relevant de l'autonomie des parties, les fondements de cet impôt seraient altérés si l'assujetti pouvait déduire une TVA qui ne lui a pas été effectivement transférée. C'est dès lors à juste titre que l'art. 38 al. 1 let. a aLTVA impose à l'assujetti de ne déduire que la TVA que d'autres assujettis lui ont facturée. Il s'agit là d'une exigence légale incontournable.

4.
La faculté de déduire l'impôt préalable est, en outre, subordonnée à certaines conditions formelles.

4.1. L'art. 38 al. 1 let. a aLTVA prévoit que seul peut prétendre à la déduction de l'impôt préalable celui qui peut prouver les montants dont il réclame la déduction au moyen des pièces visées à l'art. 37 al. 1 et 3 aLTVA. La facture du fournisseur doit comprendre : son nom et son adresse, de même que son numéro d'immatriculation au registre des contribuables; le nom et l'adresse du destinataire; la date ou la période de la prestation; le genre, l'objet et le volume de celle-ci; le montant de la contre-prestation; le taux et le montant de l'impôt sur la contre-prestation, étant précisé que si l'impôt est inclus dans la contre-prestation, l'indication du taux suffit (art. 37 al. 1 aLTVA). La jurisprudence a reconnu que l'administration et les tribunaux étaient liés par ce formalisme légal. Lorsqu'une facture ne remplit pas les conditions cumulatives spécifiées dans l'aLTVA, l'AFC est tenue de refuser la déduction de l'impôt préalable

(cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8017/2009 du 2 septembre 2010 consid. 2.2, A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 2.1, A-1476/2006 du 26 avril 2007 consid. 4.2.1 et les réf.).

4.2. Sous certaines conditions, une facture peut être corrigée par son auteur. L'aLTVA ne contient pas de norme spécifique à ce sujet. Selon la pratique administrative, une facture erronée peut être rectifiée à certaines conditions, qui dépendent de la situation (cf. ci-après). Dans tous les cas cependant, une correction ne peut intervenir que dans les limites de la prescription.

4.2.1. Une correction de la facture par le fournisseur est possible sans autre restriction, tant que celle-ci n'est pas encore acquittée (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2512/2008 du 8 septembre 2010 consid. 2.2.1, A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 2.2.1; Instructions 2001 et 2008 sur la TVA, ch. 807 et explications ad formulaire 1550).

4.2.2. Si la facture du fournisseur a déjà été acquittée, la correction ou le complément ultérieurs de la facture ne sont envisageables qu'à certaines conditions limitatives.

Une correction ultérieure est d'abord possible au moyen du formulaire 1310, respectivement 1550, intitulé "Attestation du prestataire au destinataire de sa prestation dans le but de permettre ultérieurement la déduction de l'impôt préalable en cas de facture/note de crédit formellement insuffisante". Tel est uniquement le cas lorsque le numéro TVA du fournisseur manque sur la facture, que la date, la période, le genre, l'objet ou le volume de la prestation n'y est pas indiqué de manière complète, ou encore lorsque le taux de l'impôt fait défaut. Si ces défauts sont corrigés par le biais du formulaire précité, le destinataire peut alors déduire l'impôt préalable. En revanche, les noms et adresses du prestataires et du bénéficiaires, ainsi que la contre-prestation et le montant de l'impôt dû constituent des éléments essentiels dont le défaut d'indication sur les factures ne peut être régularisé (ATF 131 II 185 consid. 3.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2512/2008 du 8 septembre 2010 consid. 2.2.2.1, A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 2.2.2.1; PASCAL MOLLARD, La TVA : vers une théorie du chaos ? Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 65 s.).

La publication de cette pratique est intervenue uniquement lors de celle des Instructions 2008 (ch. 807); depuis 2003, le formulaire 1550 est accessible sur internet avec les explications correspondantes (cf.

également Praxisforum MWST, Revue fiscale 2003 p. 557 s.). Cette pratique relative au formulaire 1310/1550 a été confirmée par la jurisprudence (cf. ATF 131 II 185 consid. 3.3; arrêt du Tribunal fédéral 2A.406/2002 du 31 mars 2003 consid. 4.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1562/2006 du 26 septembre 2008 consid. 2.6.2 et A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 3.2). Comme son intitulé l'indique, le formulaire 1550 consiste en une attestation du fournisseur. Ce dernier doit confirmer, par sa signature, qu'il a bien déclaré les sommes figurant dans les factures correspondantes et donner certaines informations à ce sujet (cf. formulaire 1550).

Si la TVA facturée s'avère trop élevée ou trop faible (erreur de calcul, application d'un taux d'impôt erroné, fausse base d'imposition), si elle a été facturée à tort, ou si elle n'a pas du tout été facturée (alors qu'elle aurait du l'être), la correction n'intervient donc pas au moyen du formulaire 1310/1550. Elle doit être entreprise par le fournisseur, auquel il incombe d'émettre une nouvelle facture ou une note de crédit conformes aux exigences formelles et qui fassent référence à la pièce justificative initiale. Le fournisseur est tenu de comptabiliser la pièce justificative supplémentaire et de la remettre au destinataire de la prestation. Ce dernier doit procéder à la correction de l'impôt préalable (Instructions 2001, ch. 808 et ses modifications in : Communication concernant la pratique "Correction de la TVA facturée – Modification du chiffre marginal 808 des Instructions 2001 sur la TVA" du 30 janvier 2004; cf. également, Instructions 2008, ch. 808 et la pratique quelque peu modifiée; confirmation de la dite pratique in : arrêt du Tribunal fédéral 2A.320/2002 et 2A.326/2002 du 2 juin 2003 consid. 5.4.1, du 31 mai 2002 in : Archives de droit fiscal suisse 72 p. 732 cosnid. 5b, c; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 2.2.2.2).

4.3. Cela étant, il faut encore évoquer les art. 15a et 45a aOLTVA, en lien avec ce qui précède.

4.3.1. L'ordonnance du 29 mars 2000 relative à la loi sur la TVA (aOLTVA, RO 2000 1347) a été modifiée le 24 mai 2006 (RO 2006 2353) par l'introduction de deux dispositions, à savoir les art. 15a et 45a aOLTVA. Bien que celles-ci soient entrées en vigueur le 1er juillet 2006, l'AFC a fait savoir qu'elle les appliquerait non seulement pour l'avenir, mais également de manière rétroactive, pour toutes les contestations pendantes au 1er juillet 2006 (cf. Traitement des vices de forme, Introduction, en ligne sur le site internet de l'AFC, www.estv.admin.ch/documentation/publications/ taxe sur la valeur

ajoutée/LTVA/jusqu'à 2009/communications concernant la pratique/publiées en 2006). La jurisprudence a entériné cette application rétroactive aux cas pendants, soit aussi bien à ceux soumis à l'aLTVA qu'à ceux encore régis par l'OTVA (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_356/2008 du 21 novembre 2008 consid. 5.7, 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 3.5 et 2C_263/2007 du 24 août 2007 consid. 4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8017/2009 du 2 septembre 2010 consid. 2.4.1, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 6, A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 2.3.2). L'entrée en vigueur, le 1er janvier 2010, de la LTVA n'a aucun impact sur l'application de l'art. 45a aOLTVA, cette disposition demeurant pertinente pour les procédures relatives à l'ancien droit, pendantes au 1er janvier 2010 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2512/2008 du 8 septembre 2010 consid. 3.1, A-1107/2008 et A-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 6.1, A-5876/2008 du 24 mars 2010 consid. 4.2.2 et les réf. cit.).

4.3.2. L'art. 15a aOLTVA concerne les factures dans lesquelles l'indication du fournisseur ou du destinataire est déficiente. S'agissant des autres vices formels affectant une facture, c'est l'art. 45a aOLTVA qui entre en ligne de compte (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 2.3.4, A-1483/2006 du 16 octobre 2007 consid. 4.3.4.1, A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 3.3.4, 3.4).

4.3.3. De manière générale, l'art. 45a aOLTVA dispose qu'un vice de forme n'entraîne pas à lui seul de reprise d'impôt, s'il apparaît ou si l'assujetti prouve que la Confédération n'a subi aucun préjudice financier du fait du non-respect d'une prescription de forme prévue par la loi ou cette même ordonnance, sur l'établissement de justificatifs. Les vices formels affectant une facture peuvent ainsi être corrigés par le biais de l'art. 45a aOLTVA, dans la mesure où les conditions prescrites par cette disposition sont réunies, à savoir l'absence de préjudice financier subi par l'Etat, sans que le recours au formulaire 1310/1550 soit nécessaire.

Les formes prescrites par les normes législatives et/ou par la pratique administrative doivent ainsi être appliquées sans formalisme outrancier, mais avec pragmatisme. Cela étant, il n'est pas concevable de prétendre que l'art. 45a aOLTVA puisse primer, voire effacer les termes de la loi elle-même. Il convient de garder à l'esprit que l'art. 45a aOLTVA concerne uniquement les vices de forme. Il ne protège aucunement le contribuable contre l'existence d'un véritable vice matériel ou l'absence de réalisation des conditions matérielles (cf. entre autres, ATAF 2007/25 consid. 6.1, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2512/2008 du 8

septembre 2010 consid. 3.2, A-8017/2009 du 2 septembre 2010 consid. 2.4.2, A-1107/2008 et a-1108/2008 du 15 juin 2010 consid. 6.2).

Savoir ce qui constitue un vice matériel ou un vice formel revêt une importance cruciale pour l'application de cette disposition. Le Tribunal administratif fédéral a admis la pertinence de l'art. 45a aOLTVA dans le cas de vices formels affectant des éléments non-essentiels de la facture, comme l'absence du numéro de contribuable du fournisseur (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1524/2006 du 28 janvier 2008 consid. 3.4, 4.2.2) ou en cas d'absence du taux de l'impôt (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1483/2006 du 16 octobre 2007 consid. 5.2.3; voir toutefois, arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1643/2006 du 19 août 2008 consid. 3.1). En revanche, il est acquis que l'existence-même d'une facture (ou d'une pièce justificative équivalente) constitue une condition matérielle (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_263/2007 du 14 août 2007 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 2.3.3, A-6048/2008 du 10 décembre 2009 consid. 3.3). En outre, le Tribunal administratif fédéral retient que la facturation de la TVA, même injustifiée, ne constitue en rien un vice formel qui serait susceptible d'être réparé par le biais de l'art. 45a aOLTVA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2512/2008 du 8 septembre 2010 consid. 4.3.1, A-1536 et A-1537/2006 du 16 juin 2008 consid. 2.5.1, A-6245/2007 du 13 février 2008 consid. 3.4).

4.4. La faculté de *corriger* la facture sur la base du formulaire 1550/1310, de même que l'application de l'art. 45a aOLTVA (plus précisément la condition de l'absence de préjudice financier) dépendent de savoir si le fournisseur *a payé* l'impôt dont le destinataire réclame la déduction à titre d'impôt préalable. Ceci s'avère correct, même si le droit à la déduction de l'impôt préalable *ne présuppose normalement pas* que le fournisseur ait même décompté l'impôt qu'il a facturé (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 3.6.1; IVO P. BAUMGARTNER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, n. 25 ad art. 38; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 699 ch. 49).

En effet, la congruence entre l'impôt décompté par le fournisseur et l'impôt préalable à la déduction duquel prétend le destinataire est inhérente au système de la taxe sur la valeur ajoutée et constitue le fondement de différentes dispositions. Ainsi, à titre de condition du droit à la déduction de l'impôt préalable, l'impôt doit avoir été facturé par un autre assujetti. Par ailleurs, la preuve de l'impôt préalable – fondée sur

une facture conforme aux exigences de l'art. 37 aLTVA – vise à garantir que le fournisseur a bien décompté la TVA (cf. ATF 131 II 185 consid. 5; arrêts du Tribunal fédéral 2A.546/2000 du 31 mai 2002, 2C_285/2008 du 29 août 2008 consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 3.6.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 263; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, op. cit., ch. 1312). Si les conditions sont réunies, en particulier s'il y a une facture conforme aux réquisits légaux, l'impôt préalable peut être déduit, même si le fournisseur n'a pas décompté la TVA. Cependant, si les conditions précitées ne sont pas remplies, il n'y a pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Certes, la pratique tolérante de l'AFC relative à la correction de la facture aussi bien que la nouvelle réglementation instituée par l'art. 45a OLTVA exigent que le fournisseur *ait payé* l'impôt qu'il a facturé, de sorte qu'on peut y voir uen entorse aux règles générales; cela étant, ceci n'a rien de critiquable, dans la mesure où il s'agit précisément de tolérances administratives (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 3.6.1).

4.5. Les art. 113 al.3 et 81 LTVA ne changent rien à ce qui précède. D'une part, l'art. 113 al. 3 LTVA concerne exclusivement le droit de procédure, doit être appliqué de manière restrictive et ne peut conduire à une application rétroactive du droit matériel (cf. ci-avant consid.1.2). D'autre part, l'art. 81 LTVA ne contient aucune règle de droit transitoire. Ces dispositions n'ont dès lors aucun impact sur les conditions matérielles du droit à la déduction de l'impôt préalable. Elles n'ont pas non plus d'incidence sur les prescriptions de forme contenues à l'art. 37 aLTVA, qui sont étroitement liées au droit matériel et ne peuvent être qualifiées de pures dispositions de procédure au sens de l'art. 113 al. 3 LTVA (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8017/2009 du 2 septembre 2010 consid. 2.7, A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 3.7, A-1113/2006 du 23 février 2010 consid. 3.4.3). Il s'ensuit que l'ancien droit demeure applicable à cet égard, s'agissant des états de fait révolus sous son empire.

Cela étant, les mêmes réflexions s'imposent pour l'art. 28 al. 4 LTVA et le fait que, selon la nouvelle LTVA, la facture ne représente plus une condition matérielle pour la déduction de l'impôt préalable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8017/2009 du 2 septembre 2010 consid. 2.7 et A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 3.7; Message sur la simplification de la taxe sur la valeur ajoutée du 25 juin 2008, FF 2008 p.

6973 et 3975). Il ne s'agit manifestement pas là de droit de procédure. Appliquer cette nouvelle conception, relative à la preuve de l'impôt préalable déductible, à des états de fait révolus sous l'ancien droit, irait à l'encontre de l'art. 112 LTVA, du principe général relatif à l'entrée en vigueur du droit matériel et de l'interdiction de la rétroactivité (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 3.7, A-1113/2006 du 23 février 2010 consid. 1.3.3).

Enfin, la jurisprudence a déjà eu l'occasion de préciser qu'un raisonnement identique conduisait à écarter l'application de l'art. 59 al. 2 de l'ordonnance du 27 novembre 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RS 641.201) à des états de fait révolus sous l'ancien droit (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-8017/2009 du 2 septembre 2010 consid. 2.7).

5.

5.1. L'appréciation des preuves prend fin au moment de la décision du juge sur le point de savoir si le fait déterminant est prouvé ou non. La preuve est apportée, lorsque le Tribunal – fondé sur sa libre appréciation des preuves – est imprégné de la conviction que l'état de fait déterminant sur le plan juridique est réalisé (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2; arrêt du Tribunal fédéral 2A.110/2000 du 26 janvier 2001 consid. 3c; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8017/2009 du 2 septembre 2010 consid. 2.8, A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 3.3; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, Berne 1983, p. 279 s.; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zurich 1989, p. 109 s.).

5.2. Si le Tribunal ne parvient pas à ce résultat, après que les investigations requises ait été effectuées, se pose alors la question de savoir qui, de l'assujetti ou de l'administration fiscale, supporte les conséquences de l'absence de preuve. Selon une règle objective, l'absence de preuve va au détriment de celui à qui en incombe la charge (cf. entre autres : arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8017/2009 du 2 septembre 2010 consid. 2.8, A-1479/2006 du 10 septembre 2008 consid. 1.3, A-1469/2006 du 7 mai 2008 consid. 1.4; GYGI, op. cit., p. 279 s.; ZWEIFEL, op. cit., p. 209 s.). L'administration fiscale supporte la charge de la preuve des faits qui déterminent l'imposition ou le montant de la créance fiscale, à savoir les faits fondant ou augmentant l'imposition. En revanche, l'assujetti assume la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition, à savoir les faits qui l'exonèrent ou

réduisent le montant de l'impôt (entre autres : arrêt du Tribunal fédéral du 14 juillet 2005 in ASA 75 p. 495 ss consid. 5.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-8017/2009 du 2 septembre 2010 consid. 2.8, A-1418/2006 du 14 mai 2008 consid. 5.1, A-1373/2006 du 16 novembre 2007 consid. 2.1). S'agissant de l'impôt préalable, comme il s'agit d'un fait qui aboutit à une diminution de l'impôt, la preuve en incombe donc au contribuable. Il lui est possible d'apporter cette preuve encore dans le cadre du recours au Tribunal de céans (entre autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6555/2007 du 30 mars 2010 consid. 2.4, A-1389/2006 du 21 janvier 2008 consid. 4.2, A-1454/2006 du 26 septembre 2007 consid. 2.4.3 et les réf.).

6.
En l'espèce, il sera successivement question du taux d'imposition des chiffres d'affaires du recourant (consid. 6.1), puis du principe (consid. 6.2) et du taux (consid. 6.3) de la déduction de l'impôt préalable que ce dernier peut faire valoir eu égard aux repas qui lui ont été facturés par le restaurant Y._____.

6.1. En ce qui concerne tout d'abord le chiffre d'affaires que le recourant a réalisés par le biais de la vente de repas à ses clients, le caractère imposable de ces chiffres d'affaires n'étant pas litigieux, seule se pose la question du taux d'imposition.

6.1.1. Le Tribunal de céans rappelle à cet égard que l'impôt est généralement de 7,6 % (art. 36 al. 3 aLTVA, dans sa teneur depuis le 1er janvier 2001; RO 2000 1134) et qu'il est de 2,4 % sur une série d'opérations, parmi lesquelles la livraison de produits comestibles et de boissons, à l'exclusion des boissons alcooliques (art. 36 al. 1 let. a ch. 2 aLTVA). En revanche, ce taux réduit ne s'applique pas aux produits comestibles et aux boissons remis dans le cadre de prestations de la restauration. La remise de produits comestibles et de boissons est considérée comme une prestation de la restauration lorsque l'assujetti les prépare ou les sert chez des clients ou lorsqu'il tient à la disposition de tiers des installations particulières pour leur consommation sur place. Lorsque les produits comestibles et les boissons sont destinés à être emportés ou livrés, le taux réduit est applicable si des mesures appropriées d'ordre organisationnel ont été prises (art. 36 al. 1 let. a ch. 2 aLTVA; cf. également, ATF 123 II 28 consid. 6e et f; arrêt du Tribunal fédéral 2C_830/2008 du 11 novembre 2009 consid. 4; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1550/2006 du 1er octobre 2008 consid. 2).

6.1.2. Or, au regard des circonstances du cas d'espèce, rien ne permet de retenir que le recourant puisse appliquer le taux réduit de 2,4 % à ses prestations.

6.1.2.1 Premièrement, le recourant a expliqué à de multiples reprises que ses clients, désireux de se restaurer, passaient commande auprès de son personnel, que cette commande était ensuite acheminée au restaurant "Y._____", dont les cuisines et salles à manger étaient attenantes, que celui-ci préparait le menu, le dressait sur assiette et le remettait au personnel du recourant. Ce dernier se chargeait finalement de porter l'assiette à la table du client, située dans la salle *** (cf. réclamation du 21 décembre 2005, p. 1 in fine et 2; recours, p. 5). En définitive, le recourant ne nie donc pas avoir servi des repas à ses clients dans ses propres locaux, lesquels sont pourvus des installations adaptées à la restauration sur place. Dans ces circonstances, l'on ne voit guère d'élément qui plaiderait en faveur de l'application du taux réduit. Il est en effet patent que le recourant se trouve dans l'une des situations visées à l'art. 36 al. 1 let. a ch. 2 aLTVA, à savoir celle où il tient à la disposition de tiers des installations particulières pour la consommation sur place, ce qui fait que ses prestations ressortent au domaine de la restauration et sont imposables au taux ordinaire.

6.1.2.2 Deuxièmement, le recourant n'avance aucun élément qui caractériserait son activité comme de la vente à l'emporter, bien au contraire. Outre l'accent que le recourant met sur la vaisselle en porcelaine utilisée, a priori peu compatible avec une semblable activité, il apparaît surtout que les repas sont consommés à l'occasion des spectacles présentés dans la salle ***. Le recourant a, en effet, expliqué que "depuis plus de 10 ans, (il) produis(ait) un spectacle de type "***" qui se déroul(ait) dans une salle attenante au restaurant Y._____. Avant, pendant et après le spectacle, les clients ont la possibilité de se restaurer et de consommer des boissons, soit directement dans la salle où se déroule le spectacle soit dans les locaux du restaurant Y._____" (cf. réclamation du 21 décembre 2005, p. 1 ch. 3). Le concept de l'établissement n'est donc pas orienté vers de la vente à l'emporter et rien n'indique que celle-ci soit pratiquée, même à titre occasionnel.

6.1.2.3 Troisièmement, le recourant a exposé, au sujet de l'activité du restaurant Y._____, que celle-ci ne saurait être assimilée à de la vente à l'emporter (cf. réclamation susdite, p. 5 et recours, p. 8 ch. 3.2). L'on conçoit dès lors difficilement les caractéristiques qui feraient en sorte qu'il échapperait lui-même à l'activité qu'il décrit comme étant de la

restauration, alors qu'il sert des repas à ses clients, installés à des tables situées dans ses propres locaux. En tous les cas, le recourant ne l'explique nullement.

6.1.2.4 Finalement, le recourant fait valoir qu'il "facture ses clients au taux de 7,6 % pour l'ensemble du repas, sans mentionner expressément sur les factures qu'il agit au nom et pour le compte du restaurant" (cf. réclamation du 8 mai 2006, p. 2 ch. 5). En vertu du principe qui veut que toute TVA facturée soit due à l'AFC ("TVA facturée, TVA due"; cf. ATF 131 II 185 consid. 5; arrêts du Tribunal fédéral 2C_391/2010 du 10 janvier 2011 consid. 4, 2C_285/2008 du 29 août 2008 consid. 3.3; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-2512/2008 du 8 septembre 2010 consid. 2.1; NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT, TVA annotée, Zurich 2005, ad art. 37 n. 1), le recourant n'est pas autorisé – sur la base de ces factures – à conserver une TVA qu'il aurait, par pure hypothèse, facturée en trop. Quel que soit le taux auquel ses prestations sont soumises à la TVA, il est donc de toute manière redevable de la TVA qu'il a concrètement facturée sur les repas qu'il a servis à ses clients, à savoir au taux de 7,6 %.

C'est dès lors à juste titre que l'AFC a imposé les chiffres d'affaires que le recourant tire de la vente de repas à ses clients au taux de 7,6 %. Le recourant ne critiquant pas les éléments du calcul, la reprise corrélative (Fr. 47'810.- + Fr. 23'262.50) doit être confirmée, sous réserve de l'impôt préalable déductible qui viendrait, le cas échéant, en diminution (cf. consid. 6.2 et 6.3 ci-après).

6.1.3.

6.1.3.1 Certes, le recourant fait valoir qu'indépendamment des caractéristiques propres à son activité de restauration, le taux d'imposition devrait être calqué sur celui auquel ont été imposées les livraisons de repas que le restaurant Y._____ a effectuées à son attention. Il réclame en effet de "pouvoir bénéficier du taux appliqué à la première opération" (cf. recours, p. 4). Cela étant, le recourant fait fausse route. Quel que soit le taux de l'opération préalable, il ne peut s'appliquer de manière identique – et automatique – aux prestations qu'il effectue lui-même. Il est en effet constant que ce dernier n'agit pas dans le cadre d'un rapport de représentation directe, fondé sur l'art. 11 al. 1 aLTVA. Le recourant ne le conteste pas (cf. recours, p. 4 let. B). Dans ces conditions, celui-ci n'agit pas comme un simple intermédiaire de prestations. Il effectue bien une prestation en son propre nom.

6.1.3.2 Il importe peu, en définitive, de savoir s'il fournit ses prestations dans le cadre d'un rapport de représentation indirecte, en agissant en son propre nom, mais pour le compte d'un tiers (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 3.3, A-2967/2008 du 11 août 2010 consid. 2.3.6, A-3190/2008 du 15 juillet 2010 consid. 4.1.2), comme le soutient le recourant, ou d'une relation de sous-traitance, en agissant en son propre nom et pour son propre compte, mais en chargeant un tiers de lui fournir tout ou partie de la prestation qu'il est amené à effectuer à ce titre (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4516/2008 du 5 janvier 2011 consid. 2.4), comme le retient l'AFC. Dans les deux cas, en effet, le recourant effectue une prestation non seulement distincte, mais autonome. En d'autres termes, le sort fiscal de cette prestation est indépendant de celui des prestations reçues en amont. S'il peut s'avérer que les prestations en question soient dans les faits identiques, cette identité n'est, en tous les cas, pas automatique.

L'argumentation du recourant relative à la représentation indirecte n'enlève dès lors rien à la conclusion précitée (consid. 6.1.2.4).

6.2. S'agissant de l'impôt préalable lié aux prestations en amont, à savoir celles facturées par le restaurant Y._____, le recourant en réclame la déduction, ce que l'AFC lui a refusé. Il y a lieu d'examiner en premier lieu si les conditions matérielles du droit à la déduction sont réunies.

6.2.1. D'un point de vue matériel, il apparaît que les conditions du droit à la déduction de l'impôt préalable ne sont pas litigieuses, à l'exception de l'exigence selon laquelle la TVA doit avoir été transférée au recourant par un autre assujetti (cf. consid. 3.1 ci-avant). A ce propos, le recourant a expliqué qu'il existait deux types de factures du restaurant Y._____. Certaines d'entre elles mentionnaient, dès l'origine, la TVA (cf. réclamation du 21 décembre 2005, p. 2 ch. 10 et recours, p. 6 ch. 3.1 où il souligne qu'il n'a entrepris de corrections que "sur partie des factures manuscrites"), alors que d'autres non. Sur ces dernières, à savoir les factures dépourvues de TVA, le recourant a indiqué qu'il avait lui-même ajouté la mention "TVA 7,6 % inclus" (cf. note téléphonique du 12 janvier 2007 sous pièce n° 6 du dossier de l'AFC; courrier du recourant à l'AFC du 15 janvier 2007 sous pièce n° 7 du dossier de l'AFC et recours, p. 6 ch. 3.1).

6.2.2. S'agissant premièrement des factures qui auraient mentionné la TVA dès l'origine, à savoir sans que le recourant ne l'ajoute lui-même a posteriori, il faut considérer ce qui suit.

6.2.2.1 A la requête de l'AFC (cf. pièce n° 5 du dossier de l'AFC), le recourant a produit une liasse de factures que lui a adressées le restaurant Y._____ entre le 1er janvier 2001 et le 30 juin 2005 (cf. pièces n° 11 du dossier de l'AFC). Cela étant, rien n'indique que – parmi ces pièces – il se trouverait des factures originales, dont le contenu n'aurait pas été modifié par le recourant. Ce dernier n'a d'ailleurs pas spécifié les pièces qui, selon lui, auraient conservé leur teneur initiale. Tous ces documents se ressemblent. Ils sont essentiellement manuscrits et comportent des annotations relatives à la TVA, plus précisément la mention manuscrite "TVA 7,6 %" ou "TVA 7,6 % inclus", voire encore "7,6 % inclus TVA" (selon les pièces), avec quelques variantes, au regard d'un astérisque en marge du total. S'y ajoute au surplus, dans certaines pièces, la mention "Totale incl. % TVA", sous forme pré-imprimée, le taux de 7,6 ayant été ajouté à la main au même titre que le numéro de contribuable du fournisseur. Il est fréquent que deux à trois encres différentes apparaissent sur un seul et même document.

6.2.2.2 La thèse des factures qui auraient mentionné, dès l'origine, la TVA, sans que le recourant n'ajoute de mention corrélative, ne peut donc guère être fondée sur les documents produits par le recourant, puisque ceux-ci ne se distinguent fondamentalement pas les uns des autres. D'après le recourant, les documents en question seraient rares. Dans sa réclamation du 21 décembre 2005, il relevait en effet : "les rares factures/décomptes signés par Z._____ indiquaient une TVA incluse à 7,6 % (…)" (cf. réclamation précitée, p. 2 ch. 10). Cela étant, cet élément n'accrédite en rien l'existence de ces hypothétiques factures. Nulle autre conclusion peut être tirée du courrier du recourant du 23 novembre 2005 (cf. pièce n° 2 du dossier de l'AFC) où il relevait, à l'adresse de son fournisseur: "nous n'avons jamais reçu de ta part ou de la part de ta fiduciaire une facture indiquant clairement ton n° de TVA et surtout ton taux d'imposition (…)", ce à quoi il ajoutait que, dans les décomptes hebdomadaires, "jamais (…) le taux de 2,4 % n'est apparu, pire encore, ces derniers temps c'est le taux de 7,6 % qui apparaît".

Certes, le recourant a produit, en annexe à la réclamation précitée, un document censé constituer un exemple de ces "rares décomptes indiquant un taux de 7,6 %" (cf. réclamation précitée, p. 5). Il s'agit d'une copie d'un document daté du 20 mai 2005, où – malgré l'impression en noir et blanc – il est visible que les mentions relatives à la TVA ainsi que la signature de la gérante du restaurant Y._____ sont d'une plume différente. Cela étant, force est de constater que le recourant n'a pas joint cette pièce à la liasse de factures qu'il a remises à l'AFC et qu'il ne se

prévaut aucunement de ce document dans son recours. Finalement, cette pièce est globalement similaire aux autres factures que le recourant concède avoir lui-même corrigées. Au regard de ces circonstances, le Tribunal de céans ne peut que concevoir des doutes sur le fait que ce soit véritablement la gérante du restaurant Y._____ qui ait rédigé l'intégralité du contenu de cette pièce, y compris la mention nécessaire concernant le transfert de la TVA, et ce dès l'origine.

6.2.2.3 En conclusion, le Tribunal de céans n'est pas à même de discerner à quelles factures le recourant fait référence, lorsqu'il affirme que certaines faisaient mention de l'impôt dès l'origine. Les pièces versées au dossier sont manuscrites et comportent de multiples annotations relatives à la TVA rédigées d'une encre et d'une écriture souvent fort différentes, sans qu'il soit possible de distinguer les pièces prétendument originales des pièces modifiées. Le recourant supportant la charge de la preuve de l'impôt préalable dont il réclame la déduction (cf. consid 5 ci-avant), les conséquences de l'absence de preuve des hypothétiques factures ayant mentionné dès leur origine la TVA lui échoient. En d'autres termes, il n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable sur la base de ces documents dont l'existence n'est pas démontrée.

6.2.3. Secondement, il faut juger ce qu'il advient des factures qui ne faisaient pas mention de la TVA à l'origine, mais que le recourant a modifiées après coup.

6.2.3.1 Si l'on considère uniquement le contenu originel de ces pièces, il faut bien voir qu'elles ne faisaient aucune mention de la TVA. Le fournisseur n'ayant transféré au recourant aucune TVA, une condition matérielle fondamentale dictée par l'art. 38 al. 1 let. a aLTVA fait défaut (consid. 3.1 ci-avant). Partant, le recourant n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Cela étant, l'examen ne saurait s'arrêter là. Il faut encore examiner s'il est possible de tenir compte des corrections que le recourant a effectuées lui-même sur ces documents, sous l'angle de la jurisprudence et de la pratique liées à la correction des factures (consid. 4.2 ci-avant). Dans ce contexte, il n'est pas possible au destinataire de corriger unilatéralement les factures de son fournisseur (consid. 4.2.1 et 4.2.2 ci-avant). La correction doit impérativement être effectuée par le fournisseur, à savoir ici le restaurant Y._____, et non par le récipiendaire. Les annotations manuscrites du recourant sur les factures litigieuses ne sont donc pas suffisantes pour lui permettre de récupérer l'impôt préalable. En réalité, aucune TVA n'a tout simplement été

facturée, ni transférée par le restaurant Y._____, ce qui – sur un plan strictement matériel et sans entrer dans des considérations liées à la forme des factures – exclut tout droit à la déduction de l'impôt préalable.

6.2.3.2 Certes, le recourant affirme que le fournisseur aurait apposé sa signature après qu'il ait lui-même corrigé les documents en question, ratifiant ainsi le transfert de la TVA. Cela étant, il n'est pas nécessaire de se prononcer sur la validité de ce procédé. Les factures au dossier ne comportent qu'une seule signature du fournisseur et il est impossible de savoir si ce paraphe se réfère au contenu original ou au contenu modifié de ce document. Dans ces circonstances, la libre appréciation des preuves ne permettant pas d'aboutir à une conviction, il convient de faire application des règles sur le fardeau de la preuve. S'agissant de la preuve d'un fait diminuant l'imposition (preuve de l'impôt préalable), la charge en incombe au contribuable (cf. consid. 5 ci-avant). Or, ce dernier n'a pas prouvé ses affirmations, à savoir le fait que la signature du fournisseur serait intervenue subséquemment et porterait approbation des ajouts qu'il avait lui-même opérés (cf. dans le même sens, ATF 131 II 185 consid. 8.2). En l'état, il doit donc en supporter les conséquences, à savoir qu'il ne lui est pas possible de se fonder sur ces documents pour déduire la TVA qu'il a lui-même mentionnée.

6.2.3.3 Certes encore, le recourant fait valoir que certaines des factures contenaient la mention pré-imprimée "total incl. (…) % TVA", de sorte que seul le taux ferait défaut. Il en déduit que la condition matérielle du transfert de la TVA serait réalisée, le problème se posant d'un point de vue strictement formel, à savoir au niveau de l'indication du taux de l'impôt, de sorte que l'art. 45a aOLTVA trouverait application (cf. consid. 4.3.3 ci-avant et la réf. à l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1483/2006 du 16 octobre 2007 consid. 5.2.3). Cependant, le recourant fait fausse route. En effet, il n'est pas possible d'assimiler l'absence totale de transfert de la TVA à l'oubli du taux de l'impôt. Dans le cas du recourant, il se trouve que les factures sont établies sur des documents pré-imprimés qui comportent une rubrique spécifique dévolue à la TVA. Cette rubrique peut être complétée, suivant que le fournisseur entend ou non procéder au transfert de la TVA. En l'occurrence, il apparaît que le fournisseur n'a pas utilisé cette rubrique. Celle-ci est d'ailleurs quasiment illisible dans nombre de documents, d'autres textes manuscrits du fournisseur lui étant superposés (cf. pièces n° 11 du dossier de l'AFC). Toute volonté de transfert de la TVA de la part du fournisseur fait dès lors défaut. Cette situation n'est en rien comparable au cas où le fournisseur procède au transfert de la TVA, mais oublie de mentionner le taux de

l'impôt. Dans ce dernier cas, il est possible de considérer que la condition matérielle liée au transfert de la TVA par le fournisseur est réalisée et d'examiner la carence du taux sous l'angle du formalisme.

Tel avait d'ailleurs été le raisonnement du Tribunal de céans dans l'arrêt A-1483/2006 du 16 octobre 2007 déjà cité. Dans cette affaire, le fournisseur avait rédigé ses factures en opérant clairement le transfert de l'impôt, mais avait utilisé pour ce faire une expression qui n'était pas correcte sur un plan formel ("TVA incluse", resp. "TVA comprise"), en ce sens qu'il avait oublié d'y inscrire le taux de l'impôt. Il était légitime d'y voir une carence formelle, susceptible d'être réparée par le biais du formulaire 1310/1550, respectivement de l'art. 45a aOLTVA, pour autant que les autres conditions soient réunies. Dans le cas présent, il en va tout autrement. Le fournisseur n'a transféré aucune TVA au destinataire et ce dernier ne peut suppléer à cette volonté manquante, respectivement réduire cette problématique à la simple omission du taux de l'impôt. Ni le formulaire 1310/1550, ni l'art. 45a aOLTVA ne peuvent intervenir dans ce cas de figure, étant donné qu'ils ne sont pas susceptibles de corriger l'absence d'une condition matérielle telle que le transfert de la TVA par le fournisseur. Le fait d'utiliser des documents pré-imprimés ne peut donc pas conduire à la conclusion qu'il y a eu transfert de la TVA par le fournisseur, sans autre forme de procès. A cela s'ajoute que la jurisprudence précitée doit à l'évidence – s'agissant d'une problématique formelle – être appliquée restrictivement. Enfin, dès lors qu'il existe une jurisprudence constante qui confirme le principe "TVA facturée, TVA due" (cf. consid. 6.1.2.4 ci-avant), on doit conclure qu'une livraison sans transfert peut certes conduire à une reprise postérieure, mais ne peut pas conduire en l'état à un droit à la déduction de l'impôt préalable

6.2.3.4 Pour terminer, l'on précisera ce qui suit s'agissant d'une éventuelle reprise de l'AFC auprès du fournisseur, à savoir le restaurant Y._____. Compte tenu des conclusions qui précèdent, une semblable reprise ne pourrait se faire qu'en calculant la TVA sur le prix facturé lequel n'est pas censé comprendre l'impôt (puisqu'il n'a pas été transféré au recourant). Cette question peut toutefois demeurer ouverte, étant donné qu'elle ne fait pas partie de l'objet du litige. De surcroît, une éventuelle reprise chez le fournisseur a peu d'importance dans le présent contexte. En effet, de deux choses l'une : soit la reprise fiscale n'a pas abouti, en ce sens que le fournisseur ne l'a pas acquittée, ce qui exclut toute application du formulaire 1310/1550, respectivement de l'art. 45a aOLTVA, soit cette reprise a débouché sur un paiement effectif du fournisseur à l'AFC et, même dans ce cas, le formulaire 1310/1550 et

l'art. 45a aOLTVA ne peuvent pas s'appliquer, dès lors qu'un vice formel n'est pas seul en cause. Ainsi qu'on l'a vu ci-avant, la problématique réside dans l'absence du transfert de la TVA du fournisseur au destinataire, ce qui représente une condition matérielle et non simplement formelle du droit à la déduction de l'impôt préalable. Cette problématique du transfert de la TVA doit nécessairement être résolue par le juge civil, à titre préjudiciel, ce qui n'a pas été le cas ici. Les conséquences d'un jugement civil peuvent donc demeurer ouvertes en l'état.

6.2.4. Dans ces conditions, les conclusions suivantes doivent être tirées d'un point de vue strictement matériel. Après une appréciation libre des preuves et compte tenu de la répartition du fardeau de la preuve, force est d'admettre que la preuve du transfert de la TVA n'a pas été apportée par le recourant. En d'autres termes, le Tribunal de céans doit retenir que le transfert de la TVA au recourant n'a pas eu lieu. Il s'ensuit, comme on l'a vu en droit (consid. 3.1), qu'une déduction de l'impôt préalable n'est pas possible, étant donné qu'une condition fondamentale fait défaut. Rappelons en effet qu'en l'état, il ne s'agit pas d'un oubli affectant la facturation, mais d'une absence totale de transfert de la TVA qui conduit à des conséquences directes, dès lors que les conditions matérielles priment les conditions formelles. A mesure qu'il n'y a pas eu transfert de la TVA, la déduction de l'impôt préalable ne peut pas être accordée et la problématique n'est plus fiscale. Elle ressort au droit civil et se trouve de la compétence du juge civil (cf. consid. 3.3.1 ci-avant).

6.3. Sur le plan formel, il s'avère en soi inutile d'examiner les conditions y relatives, puisque le droit à la déduction de l'impôt préalable doit déjà être dénié sur la base de considérations liées aux conditions matérielles. Les considérations du recourant tirées de l'art. 45a aOLTVA ne sont donc pas pertinentes, dès lors qu'elles concernent la correction de vices purement formels (et non matériels) auxquels l'on ne saurait assimiler la présente problématique. De la même manière que le transfert de la TVA (cf. consid. 4.3.3 ci-avant et la jurisprudence citée), l'absence de tout transfert de la TVA ne peut constituer un simple vice formel, susceptible d'être réparé par le biais de l'art. 45a aOLTVA. Il est dès lors inutile d'examiner si les autres conditions posées par cette disposition seraient remplies, en particulier l'absence de préjudice financier subi par la Confédération ensuite du non-respect d'une prescription de pure forme. Finalement, l'entrée en vigueur du nouveau droit n'ouvre pas d'autre perspective au recourant, puisque les nouvelles dispositions qui auraient pu avoir un impact sur l'issue de la présente cause (en particulier, l'art. 28 al. 4 LTVA)

ne s'appliquent pas de manière rétroactive à des états de fait révolus sous l'ancien droit.

6.4. Partant, le recourant n'a pas droit à la déduction de l'impôt préalable sur la vente de repas que lui a facturés le restaurant Y._____ durant la période litigieuse. Etant donné la conclusion qui ressort du consid. 6.2 ci-avant, il devient inutile de déterminer le taux auquel l'impôt préalable devrait être calculé. La reprise de TVA déjà citée (consid. 6.1.2.4 ci-avant) n'est dès lors en rien diminuée.

7.
Cela étant, il s'agit encore d'examiner les arguments du recourant, dans la mesure où ils sont pertinents, le juge n'ayant pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les arguments invoqués par les parties (cf. ATF 129 I 232 consid. 3.2, 126 I 97 consid. 2b, 121 I 57 consid. 2b; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2512/2008 du 9 septembre 2010 consid. 4.4 et A-1534/2006 du 19 mai 2007 consid. 5.3). Il convient ainsi de voir si le procédé ayant consisté, pour l'AFC, à revenir sur sa taxation initiale pour l'aggraver, en refusant au recourant la déduction de l'impôt préalable relatif aux prestations facturées par le restaurant Y._____, heurte le droit à la protection de la bonne foi ou l'équité.

7.1. Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (cf. ATF 129 I 161 consid. 4.1, 128 II 112 consid. 10b/aa). Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées; (b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour (d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (cf. ATF 131 II 627 consid. 6.1, 129 I 161 consid. 4.1; arrêt du Tribunal fédéral 2C_830/2008 du 11 novembre 2009 consid. 5.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3198/2009 du 2 septembre 2010 consid. 2.6.2, A-5828/2008 du 1er avril 2010 consid. 9, A-

7703/2007 du 15 février 2010 consid. 4.1 et A-313/2007 du 18 septembre 2009 consid. 4).

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables. Le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, qui n'est pas unanimement approuvée par la doctrine, le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst.; ATF 131 II 627 consid. 6.1, 118 Ib 312 consid. 3b, arrêt du Tribunal fédéral 2C_830/2008 du 11 novembre 2009 consid. 5.2; JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 132; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 28). Ainsi, le contribuable ne pourrait bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus – qui doivent être interprétées de manière stricte – sont remplies de manière claire et sans équivoque (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.478/2005 du 8 mai 2006 consid. 3; contra : décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 13 décembre 1994 in JAAC 60.16 consid. 3c/bb; Moor, op. cit., p. 429; RIVIER, op. cit., p. 95; XAVIER OBERSON/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, La jurisprudence du Tribunal federal rendue en 2004 en matière de TVA in : Archives 75 p. 49). Un assujetti ne pourrait profiter d'un renseignement erroné ou d'une tolérance dont il a bénéficié jusque là de manière contraire à la loi pour obtenir un avantage qui conduirait à une inégalité de traitement flagrante (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_830/2008 du 11 novembre 2009 consid. 5.2, 2A.261/2001 du 29 octobre 2001 consid. 2d/cc).

7.2. En l'occurrence, il est manifeste que le recourant ne peut se prévaloir de sa bonne foi. En effet, il n'a selon toute évidence pris aucune disposition fondée sur l'assurance que lui aurait donnée l'AFC, pour autant qu'il faille la considérer comme telle (ce qui n'a pas à être tranché), sur laquelle il ne pourrait revenir sans subir de préjudice. Il n'apporte d'ailleurs aucun élément qui permettrait de retenir une thèse semblable. Il est dès lors superflu d'examiner les autres conditions déterminantes.

Le recourant n'élève, au demeurant, aucune objection à l'encontre du mode selon lequel l'AFC a procédé pour aggraver la reprise dont il a fait l'objet initialement, ajoutant au décompte complémentaire du 7 décembre 2005 celui du 6 mars 2009. Ceci dispense le Tribunal de céans d'autres considérations à ce sujet. Enfin, le recourant invoque l'équité, mais n'explique pas en quoi son grief se distinguerait de celui de la bonne foi.

A priori, il n'a pas de portée propre dans le présent contexte. L'ensemble de ces considérants conduisent au rejet du recours. Enfin, s'agissant du droit d'être entendu, étant donné l'absence de réaction du recourant par rapport à la production par l'AFC du dossier spécifié confidentiel, il y a lieu de retenir qu'il n'en conteste pas le caractère secret. Au surplus, le recourant n'a formulé aucune requête tendant à la consultation de ce dossier confidentiel ou au prononcé d'une décision incidente sur la question du caractère confidentiel de ce dossier. Par surabondance, on relèvera que le Tribunal de céans n'a aucunement consulté ledit dossier spécifié confidentiel pour en arriver aux conclusions qui précèdent, à savoir le rejet du recours.

8.
Les frais de procédure sont mis dans le dispositif à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 4 PA). En l'occurrence, ces frais seront fixés, conformément à l'art. 4 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2) à Fr. 3'000.- et mis à la charge du recourant qui succombe. Il sont compensés par l'avance de frais qu'il a effectuée. Compte tenu du sort du recours, il n'est pas octroyé de dépens au recourant (art. 64 al. 1 PA, a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, par Fr. 3'000.-, sont mis à la charge du recourant et compensés avec l'avance déjà effectuée.

3.
Il n'est pas octroyé de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– aux recourants (Acte judiciaire)
– à l'instance inférieure (n° de réf.*** ; Acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège : La greffière :

Pascal Mollard Marie-Chantal May Canellas

Indication des voies de droit :

Le présent arrêt peut être attaqué 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 :