Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Décision confirmée par le TF par arrêt du 02.09.2016 (2C_797/2015)

Cour I
A-1662/2014, A-1672/2014

Arrêt du 28 juillet 2015

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Cécilia Siegrist, greffière.

Parties

X._____
représenté par Maître Alexandre Reil, Sedlex Avocats,
recourant,

contre

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

Objet

Taxation par voie d'estimation ; art. 79 LTVA et art. 60 aLTVA ; 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2011 et 1er trimestre 2007 au 4e trimestre 2009.

Faits :

A.
X._____ (ci-après : le recourant) exploite une entreprise individuelle sous la raison de commerce X._____ ayant pour activité la ferblanterie et la couverture. Ladite entreprise est inscrite au registre du commerce du canton de Vaud depuis le (…). Elle est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) depuis le (…).

B.
Du 5 juillet au 6 juillet 2012, le recourant a fait l'objet d'un contrôle pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2007 au 4ème trimestre 2011. L'AFC a constaté à cette occasion que la comptabilité du recourant n'était pas probante, en ce sens que l'assujetti ne tenait pas de livre de caisse ni d'inventaire. En outre, des recettes encaissées au comptant n'auraient pas été comptabilisées et déclarées. Enfin, l'AFC a noté à cette occasion que la marge de l'assujetti s'écartait des coefficients d'expérience de la branche.

C.
Le 11 septembre 2012, l'AFC a adressé à l'assujetti deux notifications d'estimation, valant selon elle décisions formelles, l'une portant sur la période fiscale allant du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 (no …) et l'autre portant sur celle allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 (no …). L'AFC a en outre fixé le montant de la créance fiscale pour les années 2007 à 2009 à un montant total de Fr. 55'330.21 et pour les années 2010 à 2011 de Fr. 72'117. Le 9 octobre 2012, le recourant a formé réclamation à l'encontre des deux "décisions" susmentionnées en concluant implicitement à leur réformation.

D.
Par décisions sur réclamation du 25 février 2014, l'AFC a rejeté intégralement les réclamations du recourant portant sur les "décisions" du 11 septembre 2012. Par conséquent, elle a confirmé la correction d'impôt en sa faveur de Fr. 14'860 pour les années 2007 à 2009 et de Fr. 9'626 pour les années 2010 à 2011.

E.
Par mémoire du 28 mars 2014, le recourant a interjeté recours à l'encontre des deux décisions précitées en concluant à leur réformation, sous suite de frais et dépens. Par réponse du 8 mai 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais. Par réplique du 22 juillet 2014 et duplique du

7 août 2014, le recourant et l'AFC ont confirmé en substance le contenu de leurs précédentes écritures ainsi que leurs conclusions.

Pour autant que besoin, les autres faits seront repris dans la partie en droit du présent arrêt.

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, le mémoire de recours du 28 mars 2014 a été déposé en temps utile par le destinataire de la décision attaquée (art. 48 al. 1 et 50 al. 1 PA). En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit les exigences de forme et de contenu posées à l'art. 52 PA, de sorte que le recours est recevable, sous réserve des considérations qui suivent (cf. consid. 1.2 ci-après).

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

1.2.1 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-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.1, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 3.3.2, A-1601/2006 du 4 mars 2010 consid. 5.1.2). En l'occurrence, l'AFC a adressé une notification d'estimation au recourant le 11 septembre 2012. Elle a qualifié cet acte de décision et a indiqué que le recourant bénéficiait de 30 jours pour formuler une réclamation. Celui-ci a contesté la "décision"

par courrier du 9 octobre 2012. L'acte attaqué a été rendu sur cette base le 25 février 2014 et l'AFC l'a qualifié de décision 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. En temps normal, le procédé utilisé par l'AFC n'est donc pas conforme à la LTVA (cf. arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4 [confirmé par l'ATF 140 II 202]). Il s'ensuit que le courrier du recourant du 9 octobre 2012 ne constitue pas une réclamation au sens de l'art. 83 LTVA, mais bien une demande de première décision au fond (art. 82 al. 1 LTVA). Partant, l'on ne saurait qualifier de "décision sur réclamation" la décision de l'AFC du 25 février 2014. Il en résulte que la compétence fonctionnelle du Tribunal de céans n'est en principe pas donnée.

1.2.2 Toutefois, l'acte en cause, qui représente indéniablement une décision au sens de l'art. 5 PA, est motivé. Attendu que le recourant l'a déféré directement et sans réserve au Tribunal administratif fédéral, il est possible d'en déduire qu'il a accepté, à tout le 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 TF 2C_842/2014 du 17 février 2015 consid. 5.4 et 5.6 ; arrêts du TAF A-6691/2012 du 23 juillet 2014 consid. 1.2.2, A-707/2013 précité consid. 1.2.3, A-1017/2012 du 18 septembre 2012 consid. 1.2.3, A-6740/2011 du 6 juin 2012 consid. 1.1.4, A-5798/2011 du 29 mai 2012 consid. 1.3 et A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.3). Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître du présent litige.

2.

2.1 D'après l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (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., Bâle 2013, n. marg. 3.17 ; ATF 131 V 224 consid. 1, 128 V 126 consid. 1 ; arrêt 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. 3.1).

2.2 En l'occurrence, les procédures ont certes trait à des périodes fiscales distinctes (du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 et du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011), 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, soit 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 et en raison du fait que l'ancien et le nouveau droit sur la TVA applicables aux questions juridiques à traiter ne divergent pas, il apparaît judicieux dans la présente constellation de joindre les deux causes et de les traiter dans un seul et même arrêt, sans qu'il ne se justifie, au préalable, de rendre sur ce point une décision incidente séparément susceptible de recours, la jonction ne pouvant en l'occurrence causer de préjudice irréparable.

3.

3.1 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 inférieure sont désormais immédiatement applicables (concernant l'application des nouveaux articles LTVA relatifs au droit de procédure, voir les arrêts du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 2.2, A-4695/2010 du 14 janvier 2013 consid. 1.3 et les références citées; PASCAL MOLLARD et al., Traité TVA, Bâle 2009, p. 1194 n. marg. 472 ss et p. 1234 n. marg. 662 ss).

3.2 Concrètement, cela n'opère guère de changements (cf. arrêts du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 2.2.2, 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 la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101; [cf. arrêt du TAF A-5078/2008 du 26 mai 2010 consid. 2.1]).

3.3 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation

inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. également ANDRÉ MOSER et al., op. cit., ch. 2.149; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6ème éd., Zurich 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., Berne 2011, p. 300 s.). Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits *ab ovo*. Il s'agit plutôt de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure. L'autorité saisie se limite toutefois aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoqués que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. arrêt du TF 2C_842/2014 du 17 février 2015 consid. 6.3.2 et 6.3.5; ATAF 2014/24 consid. 2.2, p. 348 s; PASCAL MOLLARD, in: Oberson/Hinny [éd.], LT Commentaire droits de timbre, Zurich/Bâle/Genève 2006 [Commentaire LT], ad art. 39a LT ch. 12 p. 1192 ss).

4.
Dans la présente cause, il appartient au Tribunal de céans d'exposer les règles concernant l'auto-taxation (ci-après consid. 4.1), celles relatives à la tenue de la comptabilité (ci-après consid. 4.2) et enfin la problématique de la taxation par voie d'estimation (ci-après consid. 4.3).

4.1 En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation. Cela signifie que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable (art. 46 aLTVA), respectivement la créance fiscale (art. 71 al. 1 LTVA) à l'AFC et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (art. 86 al. 1 LTVA; cf. ATF 140 II 202 consid. 5.4; arrêts du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.1, 2C_246/2010 du 28 septembre 2010 consid. 7; arrêt du TAF A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.7.1; cf. PIERRE SCHEUNER in: ZWEIFEL et al., Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer/Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée, Bâle 2015, ch. 1 ss ad art. 71 LTVA). Autrement dit, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. MOLLARD et al., op. cit., p. 839 ch. 144 ss). Le nouveau droit n'a rien changé à cet égard (cf. arrêt du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 5.1, A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.1 et les références citées). 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, 2A.304/2003 du 14 novembre 2003 consid. 3.5 ; arrêt du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.1 et les références citées).

4.2

4.2.1 Parmi les obligations incombant à l'assujetti figurent en particulier celles liées à la comptabilité (cf. à ce sujet, 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-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2, A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.1). Selon l'art. 58 al. 1 aLTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément de manière sûre (ATAF 2009/60 consid. 2.5.1).

4.2.2 L'AFC peut rédiger des prescriptions spéciales sur la manière dont les livres comptables doivent être tenus, ce qu'elle a fait avec l'édition des Instructions 2001, rédigées à la suite de l'adoption de l'aLTVA, et des Instructions 2008 qui leur ont succédé (cf. Instructions 2001 ch. 881 ss ; Instructions 2008, ch. 881 ss ; arrêt du TF 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 in : RDAF 2008 II p. 20 ss consid. 3.1 ; arrêt du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.2).

En substance, l'AFC attire l'attention de l'intéressé sur le fait que toutes les recettes et toutes les dépenses doivent être enregistrées dans l'ordre chronologique et accompagnées d'un libellé approprié, dans les livres de caisse, de comptes de chèques postaux et de banque (ou dans les comptes correspondants). Ces enregistrements doivent être additionnés de façon suivie et les soldes des comptes doivent être établis périodiquement. Les soldes doivent être comparés avec les espèces en caisses relevées régulièrement, les avis de situation de l'office des chèques postaux et les extraits des comptes bancaires. Des livres régulièrement tenus, accom-

pagnés d'un compte d'exploitation et d'un bilan, sont plus crédibles et constituent de meilleurs moyens de preuve que de simples relevés épars sans bilan de clôture (cf. Instructions 2001 ch. 881 ss ; Instructions 2008 ch. 881 ss). Ainsi, chaque opération commerciale doit pouvoir être suivie aisément et de manière fiable, sur la base des pièces justificatives, depuis son inscription dans les livres auxiliaires et dans les livres de base, jusqu'au décompte TVA et au bilan de l'exercice, et vice versa (cf. Instructions 2001 ch. 890 ; Instructions 2008 ch. 890 ; cf. également, arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.2, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.2).

De plus, une comptabilité qui n'est pas tenue correctement, de même que l'absence de 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-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.2, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.2, A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.3, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 4.2).

4.2.3 Le nouveau droit n'a, en substance, rien changé à ces obligations comptables (cf. arrêt du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.1 ; arrêt du TAF A-352/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.4 ; BRITTA REHFISCH/ROGER ROHNER, in : ZWEIFEL et al., op. cit., ch. 5 ad art. 70 LTVA). L'art. 70 al. 1 LTVA, mentionne que l'assujetti doit tenir ses livres comptables et les documents pertinents conformément aux principes du droit commercial, l'AFC pouvant exceptionnellement fixer des obligations allant au-delà des dispositions du droit commercial si ces contraintes sont indispensables à une perception correcte de l'impôt. Cela étant, dans son Info TVA 16 "Comptabilité et facturation", publiée en 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 (cf. REHFISCH/ROHNER, op. cit., ch. 6-8 ad art. 70 LTVA).

Les opérations commerciales doivent être enregistrées chronologiquement, sans discontinuité et de manière actuelle, c'est-à-dire sans délai suite à leur réalisation. L'assujetti est tenu d'enregistrer les recettes et les dépenses intégralement et en toute sincérité, sous une forme non modifiable (voir Info TVA 16 ch. 1.2 s.). Le suivi des opérations commerciales à partir de la pièce justificative individuelle jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité, et vice-versa, doit pouvoir être garanti en tout temps et sans perte de temps, y compris par sondage. Ceci présuppose en particulier : une organisation claire des livres comptables ainsi que des libellés compréhensibles dans les écritures comptables et dans les journaux, des pièces justificatives avec mention des imputations et des paiements, de même qu'un classement et une conservation en bon ordre et de manière systématique des livres comptables et des pièces justificatives (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 ; REHFISCH/ROHNER, op. cit., ch. 9 ss ad art. 70 LTVA).

4.2.4 L'assujetti doit tenir au moins un livre de caisse, même s'il encaisse et décaisse peu d'argent liquide. Ses livres doivent mentionner tous les chiffres d'affaires et ceux-ci doivent être justifiés par les pièces correspondantes (cf. arrêts du 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-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.4 ; A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.3, A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.4). Selon la jurisprudence constante, lorsque l'on se trouve en présence d'un nombre important de transactions effectuées en espèces, la tenue d'un livre de caisse prend une importance centrale. En outre, la tenue détaillée et chronologique d'un livre de caisse répond à des exigences particulièrement élevées (cf., à ce sujet, REHFISCH/ROHNER, op. cit., ch. 9 ss ad art. 70 LTVA).

Si un livre de caisse est censé apporter la preuve de l'exactitude des paiements intervenus, il y a lieu d'exiger que les entrées et les sorties d'argent liquide soient indiquées sans exception, de manière suivie et par ordre chronologique. Les soldes doivent être comparés avec les espèces en caisse relevées régulièrement, et même tous les jours dans les entreprises recourant intensivement aux paiements en liquide (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. arrêt du TF 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.4, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 3.2.3, cf. REHFISCH/ROHNER, op. cit., ch. 9 ss ad art. 70 LTVA).

Ces principes – dégagés par la jurisprudence sous l'ancien droit – demeurent valables sous l'empire de la LTVA, le nouveau droit n'ayant pas opéré de réforme à cet égard (cf. JÜRG STEIGER in : ZWEIFEL et al., op. cit., ch. 1 ad art. 79 LTVA).

4.2.5 Conformément à l'art. 58 al. 2 aLTVA, l'assujetti doit conserver en bon ordre pendant dix ans ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents. Il est également précisé que lorsque, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les pièces précitées n'est pas encore prescrite, cette obligation subsiste jusqu'à la survenance de la prescription (art. 58 al. 2 in fine aLTVA ; cf. également Instructions 2001 ch. 943 ss). Sous le nouveau droit, l'art. 70 al. 2 LTVA impose désormais à l'assujetti de conserver dûment ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents jusqu'à la prescription absolue de la créance fiscale, les art. 957 et 962 CO étant applicables (REHFISCH/ROHNER, op. cit., ch. 18 ad art. 70 LTVA)

4.3

4.3.1 Aux termes de l'art. 60 aLTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets ou que les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation (cf. arrêts du TF 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.3, 2C_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.1, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.1). Les deux premières conditions sont de nature formelle, la dernière étant de nature matérielle. Lorsqu'une comptabilité contient des lacunes du point de vue formel, l'AFC n'a pas à se demander si elle présente des lacunes d'ordre matériel, l'inverse étant aussi vrai (cf. STEIGER, op. cit., ch. 7 ss ad art. 79 LTVA ; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in : Archives de droit fiscal suisse [Archives] 69 511 consid. 3.1.2).

4.3.2 En particulier, une telle estimation a lieu lorsque des violations des règles formelles concernant la tenue des comptes apparaissent et qu'elles sont d'une gravité telle que la véracité matérielle des résultats comptables s'en trouve remise en cause (cf. entre autres, ATF 105 Ib 181 consid. 4a ;

arrêts du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2A.437/2005 du 3 mai 2006 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.2, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.2). Ainsi, la taxation par estimation est une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation d'utiliser en cas de lacunes dans la tenue d'une comptabilité. Autrement dit, celle-ci s'impose à chaque fois que sur la base des documents comptables à disposition, il n'est pas possible d'établir une taxation en bonne et due forme (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. arrêt du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 5.2, MOLLARD, in : Archives 69 p. 542 ss). Le nouveau droit n'a rien changé à cet égard (voir l'art. 79 al. 1 LTVA ; arrêt du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.2 ; arrêt du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.8; STEIGER, op. cit., ch. 1 ss ad art. 79 LTVA), si ce n'est que la créance fiscale est désormais établie par une notification d'estimation (art. 79 al. 2 LTVA).

4.3.3 Si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'AFC n'est pas seulement autorisée, mais bien tenue à procéder à une semblable taxation. Les cas dans lesquels l'assujetti se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants ou 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; 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 ; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.3, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.9).

4.3.4 Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause et

aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité (cf. arrêts du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3, 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.4, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.1). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou à reconstruire 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-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.4, 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. 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 ; STEIGER, op. cit., ch. 23 ss ad art. 79 LTVA).

4.3.5 Dans le cadre de l'exécution de l'estimation, l'autorité inférieure se fonde en particulier sur des chiffres d'expérience, que ce soit pour examiner si les conditions d'une taxation par estimation sont remplies ou pour effectuer cette taxation elle-même. La jurisprudence a déjà relevé que cette manière de faire n'avait en principe rien de critiquable (cf. entre autres, ATAF 2009/60 consid. 2.8 ; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.5, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.2, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.3.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.10, A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 2.5). Les chiffres d'expérience sont établis sur une base statistique au moyen de relevés effectués auprès d'entreprises dont la comptabilité est tenue de manière fiable. Ils ne constituent pas des règles de droit ni des moyens de preuve semblables à des livres comptables (du moins aussi longtemps qu'ils ne proviennent pas d'une expertise menée par un spécialiste ; cf. arrêt du TAF A-351/2014 précité consid. 4.3.5, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.10.1 ; STEIGER, op. cit., ch. 26 ad art. 79 LTVA; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [« dealing at arm's length »] in: Archives 77 658, 665 et 679, et les références citées).

Ces chiffres permettent de savoir ce qui, dans une branche économique donnée, constitue la norme générale en matière de revenus. Cependant, ils ne remplissent cette fonction que dans la mesure où ils reposent sur des

bases solides (cf. ZWEIFEL/HUNZIKER, in : Archives 77 679). Dès lors que les chiffres d'expérience sont censés fournir des éclaircissements sur le chiffre d'affaires moyen correspondant à un type d'activité donné, ils doivent être largement corroborés et tenir compte de la structure de l'entreprise, de sa taille et des circonstances locales (cf. MOLLARD, in : Archives 69 553). En d'autres termes, ils doivent résulter d'un large échantillon qui doit être représentatif, homogène et actuel. Cela signifie qu'ils doivent être établis sur la base d'un nombre de cas suffisant, même s'il n'est pas possible de fixer un chiffre absolu qui serait valable pour toutes les branches. L'échantillon ne doit pas non plus retenir des situations favorables ou défavorables uniquement. Il doit au contraire tenir compte de toutes les circonstances de manière appropriée afin de donner des résultats représentatifs (cf. arrêts du TAF, A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.5, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.10.2, A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.7.2, A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 2.7.2).

Comme les chiffres d'expérience constituent par principe des valeurs moyennes, ils ne doivent pas être appliqués de manière trop schématique. Dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation, l'autorité doit tenir compte de la dispersion des données (entre la valeur minimale et la valeur maximale) si elle veut établir une estimation correcte qui tienne compte de l'ensemble des circonstances (cf. arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.5, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.2). L'administration doit d'ailleurs expliquer dans ses décisions comment elle a fait usage de son pouvoir d'appréciation (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.8.4 ; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.5, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.2).

Par ailleurs, il appartient au contribuable de prouver l'existence de conditions particulières devant conduire l'autorité fiscale à s'écarter des données d'expérience.

4.3.6 Dans la procédure de recours, l'assujetti peut remettre en cause, d'une part, la réalisation des conditions de l'estimation et, d'autre part, l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que tel.

Dans un premier temps, il appartient à l'administration de prouver que les conditions d'application de la taxation par estimation sont remplies. Sur ce point, c'est elle qui supporte le fardeau de la preuve et le Tribunal de céans jouit d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATAF 2009/60 consid. 2.9.2; arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6, A-4480/2012 du 12 février

2014 consid. 4.4.2; voir également, MOLLARD et al., op. cit., p. 881 s. ch. 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-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2; STEIGER, op. cit., ch. 37 ad art. 79 LTVA).

Dans un troisième temps, s'il s'avère que les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est au recourant qu'il revient de fournir les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée par l'administration, le Tribunal administratif fédéral faisant preuve de retenue lors de son examen (cf. arrêt du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3 ; arrêt du TAF A-451/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6 ; STEIGER, op. cit., ch. 38 ad art. 79 LTVA).

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-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3). L'assujetti doit ainsi supporter l'incertitude qui résulte nécessairement d'une estimation, vu qu'il a lui-même violé son devoir d'auto-taxation (cf. arrêt 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. entre autres, arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.3.6, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2 et A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3).

5.

En l’espèce, il convient donc de procéder en trois étapes (cf. arrêts du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 5). Tout d’abord, il y aura lieu d’examiner les conditions de la taxation par voie d’estimation (cf. consid. 5.1 ci-après), puis de déterminer l’exactitude de l’estimation en elle-même en analysant la méthode utilisée par l’AFC (cf. consid. 5.2 ci-après) et enfin de voir dans quelle mesure le recourant parvient à démontrer le caractère manifestement inexact de l’estimation opérée par l’AFC (cf. consid. 5.3 ci-après).

5.1 Il sied tout d'abord de vérifier si les conditions d'une taxation par voie d'estimation sont réalisées (première étape).

5.1.1 L'AFC justifie la taxation par estimation comme suit. En premier lieu, elle reproche au recourant de ne pas avoir tenu de livre de caisse durant toute la période contrôlée, de sorte que la comptabilité de l'entreprise serait incomplète d'un point de vue formel. Elle relève également à ce sujet que le recourant n'établit pas d'inventaire précis des travaux en cours ainsi que du stock existant à la fin de chaque exercice comptable. En second lieu et d'un point de vue matériel, elle reproche à l'intéressé d'avoir facturé et encaissé au comptant des travaux ainsi que des acomptes sur travaux n'ayant par la suite pas été comptabilisés. Enfin, dite autorité souligne une importante variation des marges économiques réalisées par l'intéressé d'une année à l'autre, sans qu'il ne soit selon elle possible d'en expliquer les raisons.

Le Tribunal de céans considère – en l'occurrence et pour les raisons qui suivent – qu'une taxation par estimation est effectivement justifiée sur son principe.

5.1.2 En effet, 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. A cet égard, il sied de préciser qu'il n'a jamais tenu, à la fin de chaque exercice comptable, de livre de caisse ni d'inventaire relatif aux travaux en cours ou à ses stocks. Il est dès lors impossible pour l'AFC de vérifier si toutes les écritures (ici les encaissements) ont été introduites en comptabilité et si l'assujetti a procédé à l'enregistrement systématique et complet des transactions effectuées. L'absence d'un livre de caisse constitue en l'occurrence un manquement grave rendant le mouvement des espèces incontrôlable et la détermination correcte du chiffre d'affaires impossible (concernant le domaine de la restauration, cf. arrêt du TF 2C_170/2008 du 30 juillet 2008 consid. 4, 2A.693/2006 du 26 juillet 2007

consid. 4.1; arrêt du TAF A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 5.1.1, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 5.2.1).

Le recourant fait certes valoir qu'il ne possède aucune caisse dans laquelle de l'argent serait versé, raison pour laquelle il ne tiendrait pas de livre de caisse. Certes encore, s'agissant de l'inventaire, l'intéressé souligne qu'il ne dispose à la fin de chaque année d'aucun stock, la marchandise étant acquise au fur et à mesure des besoins de son entreprise. La photographie de son entrepôt accréditerait d'après lui ses propos. Cela étant, les arguments de l'assujetti ne sauraient emporter la conviction du Tribunal, selon laquelle sa comptabilité serait complète et probante, puisqu'il suffit de considérer que ces pièces justificatives ne sont pas disponibles, alors qu'elles devraient l'être au regard tant de l'art. 58 al. 2 aLTVA que de l'art. 70 al. 2 LTVA (cf. consid. 4.2.3 ci-avant). En outre, l'argument du recourant tendant à reporter la responsabilité des manques constatés sur sa fiduciaire, chargée selon ses dires de l'établissement des comptes, tombe également à faux. En effet, l'assujetti est lui-même responsable de la tenue de sa comptabilité ainsi que de la conservation des pièces justificatives nécessaires et doit contrôler – dans l'hypothèse selon laquelle il délèguerait cette tâche à une tierce personne – que le travail est effectué correctement et avec soin.

Les considérations qui précèdent sont d'autant plus justifiées que le recourant ne conteste pas l'absence des documents susdits. En outre, les arguments qu'il développe pour justifier ces lacunes ne sont pas relevants, dès lors qu'il s'agit de déterminer si, sur le principe, la taxation par estimation est justifiée. Partant, le Tribunal de céans considère que l'AFC était fondée à estimer la créance fiscale, la comptabilité du recourant ne satisfaisant pas aux exigences formelles.

5.1.3 Il s'avère dès lors superflu de déterminer si la véracité matérielle de la comptabilité est, au surplus, remise en question. Cela étant, le Tribunal relève tout de même que des indices laissent apparaître que les documents comptables de l'assujetti ne cernent pas avec exactitude sa situation économique, de sorte que la véracité des résultats présentés est elle-même sujette à caution. En effet, il s'est avéré – lors du contrôle sur place – que certains travaux facturés de manière manuscrite et encaissés au comptant n'avaient pas été comptabilisés. Il en va de même en outre s'agissant des acomptes sur travaux. Or, le recourant ne fournit aucune justification commerciale à ce procédé et ne tente à tout le moins pas de démontrer le contraire, puisqu'il admet avoir omis de déclarer ces montants.

5.1.4 Le Tribunal parvient ainsi à la conclusion que la comptabilité du recourant est incomplète et donc peu probante, en ce sens que l'intéressé 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.

5.2 Il sied ensuite dans une deuxième étape, de vérifier si l'estimation en cause a été faite correctement par l'AFC.

5.2.1 Afin de déterminer le chiffre d'affaires réalisé par le recourant de la manière la plus proche possible de la réalité, l'AFC a procédé de la façon suivante. Dite autorité a reconstitué – pour toute la période considérée – le chiffre d'affaires de l'assujetti sur la base du prix de revient d'achat de ses marchandises et d'une marge de bénéfice brute de 65% tirée des coefficients d'expérience. Après avoir accepté d'ôter les frais relatifs à l'outillage, elle a ainsi calculé que son chiffre d'affaires se montait à Fr. 679'631 en 2007 (au lieu des Fr. 526'205 comptés), à Fr. 506'033 en 2008 (au lieu des Fr. 468'940 comptés), à 421'375 en 2009 (au lieu des Fr. 543'801 comptés), à Fr. 596'071 en 2010 (au lieu des Fr. 561'263 comptés) et à Fr. 964'229 en 2011 (au lieu des Fr. 808'553 comptés). Ensuite, l'AFC a retranché du chiffre d'affaires estimé le chiffre d'affaires ressortant de la comptabilité ayant été déclaré et imposé. Il a été constaté par le biais de cette opération que la différence de chiffre d'affaires annuelle s'élevait en moyenne à Fr. 60'000. Par conséquent, la correction d'impôt en faveur de l'AFC a été fixée à Fr. 14'860 pour les périodes 2007 à 2009 et ainsi qu'à Fr. 9'626 pour celles de 2010 à 2011.

5.2.2 S'agissant de la méthode retenue par l'AFC, consistant à faire appel aux coefficients expérimentaux pour reconstituer le chiffre d'affaires et calculer la créance fiscale relative aux périodes susdites, elle ne paraît pas inadéquate dans le cas d'espèce. Certes, il eût également été possible, à titre alternatif, de procéder par addition en ajoutant au chiffre d'affaires décompté par l'assujetti, le montant des factures manuscrites et encaissées au comptant. Cela étant, cette méthode aurait nécessité de pouvoir cibler précisément ces opérations et n'aurait pas nécessairement été avantageuse pour l'assujetti. A cela s'ajoute que le Tribunal de céans fait preuve de retenue s'agissant de la méthode d'estimation choisie par l'AFC ; de la sorte, il n'y a en l'occurrence rien à redire au fait que l'administration ait choisi de recourir aux coefficients d'expérience relatifs à la branche en question. Quant à ces derniers, force est de constater qu'ils semblent résulter d'un large échantillon tout à la fois représentatif, homogène et suffisamment actuel.

5.2.2.1 En effet, l'assujetti exploite une entreprise individuelle de ferblanterie et de couverture à (…) dans le canton de Vaud. Or les chiffres d'expérience dont l'AFC tire la marge brute querellée proviennent d'un premier échantillon de 104 entreprises principalement actives en milieu urbain ou semi-urbain, dont toutes pratiquent à la fois la ferblanterie et la couverture, avec prépondérance pour l'un des deux domaines ou non. Sur requête du recourant et afin d'affiner l'examen de l'estimation, un second échantillon de vingt entreprises employant moins de quatre personnes productives a en outre été prélevé. Lesdites entreprises sont également toutes actives en milieu urbain ou semi-urbain dans le domaine de la ferblanterie et de la couverture. Suite à un examen attentif des documents produits par l'autorité inférieure, il est possible de souligner que lesdits chiffres résultent d'un large échantillon tout à la fois représentatif, homogène et suffisamment actuel. Ils ne sauraient par conséquent être sujets à critique.

5.2.2.2 Si l'on se réfère à ces données, ce qui est légitime, il appert que pour le premier échantillon, la marge des établissements de référence va de 50% à 80%. Cela étant, la valeur moyenne arrondie est de 65% et la valeur médiane également de 65%. Il ressort du deuxième échantillon que la marge des établissements de référence employant moins de quatre personnes productives va de 51% à 75%. Or, la valeur moyenne arrondie est de 66% et la valeur médiane également de 66%. En se fondant sur une marge brute de 65% correspondant à la valeur moyenne du premier échantillon et non à celle de 66% tirée du deuxième échantillon (alors que l'AFC aurait été légitimée à tenir compte de cette-dernière), l'autorité inférieure a fait un usage légitime de son pouvoir d'appréciation, que le Tribunal de céans ne revoit en tout état de cause qu'avec retenue. Il eût encore été possible de se poser la question de savoir si l'autorité inférieure n'aurait pas dû plutôt tenir compte dans son calcul, de la valeur médiane au lieu de la moyenne (cf. à ce sujet, arrêt du TF 2C_41/2013 du 16 mai 2013 consid. 4.1 et 4.2 ; TAF A-589/2014 du 27 août 2014 consid. 2.9.4, A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 2.7.4, A-2998/2009 du 11 novembre 2010 consid. 2.8.3, A-1578/2006 du 2 octobre 2008, consid. 6.3). Cela dit, ladite question peut en l'occurrence souffrir de rester ouverte, étant précisé que les moyennes susmentionnées – après les avoir arrondies au chiffre directement supérieur – sont égales. De, plus et comme mentionné ci-avant, il aurait également été possible – compte tenu du deuxième échantillon de 20 entreprises – de tenir compte d'une marge brute de 66%, de telle sorte que l'autorité inférieure n'a pas outrepassé son pouvoir d'appréciation en retenant la valeur moyenne soit, une marge de 65%. Il sied toutefois de

préciser à ce sujet que le recourant ne forme d'ailleurs aucun grief à cet égard.

En outre, il sied encore de préciser que l'AFC n'a pas opéré d'extrapolation, ce qui eût été le cas si elle avait appliqué sans autres les chiffres obtenus par l'analyse de l'année 2007 aux périodes fiscales allant jusqu'en 2011. En réalité, dite autorité a calculé les matières acquises pour chaque année, de 2007 à 2011, opérant ainsi un double contrôle, fondé à la fois sur l'application des chiffres d'expérience, à la fois sur le contrôle annuel de l'achat des matières.

Sur le vu des considérations qui précèdent, Il apparaît que l'autorité inférieure n'a pas excédé son pouvoir d'appréciation en retenant la marge susdite. Celle-ci ne saurait prêter flanc à la critique, étant encore une fois souligné que le Tribunal de céans doit faire preuve de retenue à cet égard.

5.3

5.3.1 Il appartient enfin au Tribunal de céans de voir dans quelle mesure le recourant parvient à démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation opérée par l'AFC (troisième étape). Il s'avère dès lors manifestement mal fondé et n'appelle pas un examen plus approfondi.

5.3.2 Tout d'abord, l'assujetti conteste dans un premier grief le principe de l'estimation en soutenant avoir établi ses comptes conformément à la réalité, sur la base de pièces justificatives dûment classées et facilement vérifiables, argument qui – ainsi qu'on l'a vu – ne résiste guère à l'examen (cf. consid. 5.1 ci-avant).

5.3.3 S'agissant ensuite du résultat de l'estimation, il se contente, dans un second grief, de prétendre que l'AFC ne peut se fonder sur une moyenne strictement établie, afin de considérer que l'entreprise s'éloigne de cette dernière, mais devrait plutôt prendre en considération un intervalle dans lequel se situerait le 80% des entreprises de la branche concernée. D'après lui, ce ne serait que dans l'hypothèse où l'entreprise en cause s'éloignerait de l'intervalle susdit que l'AFC pourrait solliciter des explications supplémentaires. Or le contribuable qui entend contester l'exactitude d'une taxation par voie d'estimation opérée à bon droit par l'AFC à son égard, doit prouver l'inexactitude de celle-ci, en fournissant les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère manifestement erroné de l'estimation effectuée par l'administration. En l'occurrence, le recourant n'apporte pas une telle preuve, loin s'en faut.

Il est vrai que les méthodes à disposition de l'autorité inférieure ne font pas l'objet d'un *numerus clausus*, de sorte qu'elle est libre de choisir celle étant la mieux à même de conduire à une estimation se rapprochant le plus possible de la réalité de l'entreprise. Certes, il sied encore de rappeler à ce stade de l'analyse, qu'en matière de taxation par estimation, la marge d'appréciation dont bénéficie l'AFC est très large.

Cela étant, et comme le souligne à juste titre ladite autorité, la méthode préconisée par le recourant n'a jamais été utilisée par l'AFC lors de taxations par voie d'estimation. En effet, lorsqu'elle procède à une taxation au moyen des coefficients d'expérience, elle reconstitue le chiffre d'affaires sur la base d'une donnée connue – soit en l'occurrence en fonction du prix de revient d'achat des marchandises – calculée en moyenne dans la branche en question et d'une marge de bénéfice brute obtenue selon les coefficients d'expérience (en l'occurrence : 65%). Ladite marge s'obtient en ajoutant au bénéfice brut moyen des entreprises prises en considération, le pourcentage des salaires moyens constaté dans un échantillon de 104 entreprises, respectivement de 20 entreprises (s'agissant de la restriction relative aux entreprises employant moins de quatre personnes).

Ainsi et contrairement à ce que prétend le recourant, l'on ne voit pas pour quelles raisons il conviendrait de tenir compte d'un intervalle au sein duquel se situerait le 80% des entreprises de la branche. En effet, la taxation par estimation a été effectuée en raison de l'existence d'une comptabilité lacunaire et peu probante. Ainsi, il ne serait pas correct de prendre en considération un intervalle, puisqu'il est impossible de déterminer exactement où se situerait le recourant au sein dudit intervalle et par conséquent de fixer avec précision le montant de son chiffre d'affaires. Or, la détermination du chiffre d'affaires du recourant constitue précisément le but de la taxation par voie d'estimation. Ainsi, la seule façon de parvenir à cette fin réside dans la fixation d'un chiffre obtenu par le biais de toutes les données pertinentes de l'ensemble des entreprises actives dans le même domaine que celui du recourant et non dans la prise en compte d'un intervalle approximatif. Il n'y a par conséquent aucune raison de suivre la théorie du recourant et de tenir compte que du 80% des entreprises de l'échantillon en évinçant le résultat des vingt autres pourcents, ledit échantillon étant – comme souligné précédemment – large, représentatif, homogène et suffisamment actuel (cf. consid. 5.2.2.2 ci-avant).

5.3.4 Le recourant prétend ensuite que pour procéder à l'estimation querellée, l'autorité inférieure aurait dû prendre en compte les divers encais-

sements au comptant n'ayant pas été comptabilisé et déclarés. Cet argument ne saurait toutefois – pour les raisons qui suivent – convaincre le Tribunal de céans.

Certes, la méthode préconisée par le recourant aurait pu être utilisée par l'AFC, puisque dite autorité n'est – comme on l'a vu – pas liée par une méthode précise.Toutefois, un tel procédé n'est possible que si l'on peut définir avec précision l'ensemble des montants encaissés au comptant et non déclarés. Or en l'occurrence, force est d'admettre que si le recourant a été taxé par estimation, c'est uniquement en raison du fait que sa comptabilité était incomplète et peu probante. Ainsi, le nombre exact des montants non comptabilisés ne peut manifestement pas être déterminé avec certitude, de sorte qu'il n'est pas à exclure que d'autres montants aient échappé au contrôle effectué par l'AFC. Dès lors, l'argument du recourant selon lequel les montants susdit doivent être ajoutés à l'estimation tombe à faux.

5.3.5

5.3.5.1 L'assujetti explique à l'appui d'un autre grief qu'il ne refacture jamais les frais de transports ou les frais de RPLP qui lui sont facturés par ses fournisseurs, de telle sorte qu'il renonce implicitement à une augmentation de son chiffre d'affaires. Or, d'après lui, ce refus aurait pour conséquence de diminuer la marge qu'il réalise et devrait être pris en compte par l'AFC dans le cadre de son estimation. Il en irait de même, selon ses dires, s'agissant du tarif horaire facturé à ses clients pour le travail de ses employés qui serait inférieur à celui préconisé par l'association Y._____, étant appliqué par les entreprises de sa branche.

Les considérations qui précèdent ne convainquent guère le Tribunal et, ce à plus d'un titre.

5.3.5.2 Il est vrai qu'en ne refacturant pas les postes précités le recourant tend en effet à diminuer son chiffre d'affaires. Cela dit, il sied de souligner que les déclarations de l'assujetti à ce sujet constituent de simples allégués de partie non prouvées par des pièces au dossier, de sorte qu'il est impossible d'exclure toute refacturation desdits frais à sa clientèle. En outre, l'intéressé n'apporte pas la preuve que les autres entreprises figurant dans les deux échantillons de l'autorité inférieure procéderaient d'une autre manière ou, en d'autres termes, reporteraient les frais de transport ainsi que la RPLP sur leurs clients, loin s'en faut. A cela s'ajoute le fait que, comme le souligne l'autorité inférieure, de tels frais ne sont pas apurés lors de la saisie des données relatives aux coefficients d'expérience (cf. réponse de

l'autorité inférieure du 8 mai 2014 p. 5). Ainsi, l'argument du recourant à ce sujet est dénué de toute pertinence.

5.3.5.3 S'agissant du grief relatif au tarif horaire facturé aux clients du recourant, inférieur à celui préconisé par l'association Y._____ et généralement appliqué par les autres entreprises de la branche, force est de constater qu'il ne saurait suivre un sort différent.

Il est certes correct qu'un tarif horaire facturé à la clientèle à bas prix tend à diminuer le chiffre d'affaires du recourant. Cependant, le Tribunal de céans se doit à nouveau de constater que l'allégué du recourant n'est encore une fois pas établi au dossier, d'autant plus que la main d'œuvre qu'il facture semble parfois calculée de manière forfaitaire, ce qui tend à fausser les résultats. Si l'on se réfère à titre d'exemple aux pièces n. 8 et 10 jointes à son mémoire de recours, il sied en effet de constater que la facturation de la main d'œuvre n'y figure pas. Il est par conséquent impossible de déterminer le tarif horaire pratiqué pour ce genre de travaux et de le comparer à ceux pratiqués dans la branche en question.

Ensuite, l'assujetti ne parvient pas non plus à démontrer que les autres entreprises figurant dans les échantillons de l'AFC pratiqueraient un tarif horaire plus élevé, ce qui pourrait avoir pour conséquence d'influencer les résultats auxquels est parvenue l'AFC. La référence aux recommandations effectuées par l'association Y._____ ne saurait au surplus venir en aide au recourant, afin de renforcer son argumentation. En effet celui-ci n'explique pas en quoi le tarif horaire proposé par ladite association serait le fruit d'une statistique établie qui lierait les entreprises de la branche concernée. Il apparait bien au contraire au Tribunal de céans qu'il s'agit de simples indications, laissant aux employeurs le libre choix de les appliquer ou non. Le recourant ne parvient à tout le moins pas à prouver le contraire.

Enfin et comme l'explique à juste titre l'autorité inférieure, l'estimation n'a pas été faite au regard des salaires productifs (prix de vente), mais au regard des charges salariales ou des coûts productifs, ce qui tend encore à renforcer les considérations susmentionnées, selon lesquelles il y a lieu de rejeter le grief du recourant.

5.3.5.4 Finalement, les autres arguments du recourant n'apparaissent en l'occurrence pas pertinents, de telle sorte que le Tribunal de céans ne juge pas utile d'y répondre (cf. ATF 138 I 237 consid. 5 : arrêts du TAF A-1184/2012 du 31 mai 2012 consid. 3.3.1 ; A-523/2013 du 20 août 2013 consid. 2.2).

En définitive, le recourant ne parvient pas à établir, preuves à l'appui, que l'estimation à laquelle l'AFC a procédé ne correspond manifestement pas à la réalité. Par conséquent, il y a lieu de considérer que l'estimation opérée par l'AFC est exacte, tant sur le principe que sur le montant, sur lequel des intérêts moratoires sont dus, comme l'a justement prononcé l'AFC, sans que le recourant ne le conteste.

6.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter le recours. Conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure par Fr. 4'500.- comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant. Cette somme sera imputée sur l'avance de frais déjà fournie du même montant. Vu l'issue de la cause, il n'y a pas lieu d'allouer aux dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
La cause A-1672/2014 est jointe à la cause A-1662/2014.

2.
Le recours est rejeté.

3.
Les frais de procédure, par Fr. 4'500.-, sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance du même montant déjà versée.

4.
Il n'est pas alloué de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (Acte judiciaire)
– à l'autorité inférieure (Acte judiciaire)

Le président du collège :	La greffière :
Pascal Mollard	Cécilia Siegrist

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

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 LTF). 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 :