Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-3640/2015

Arrêt du 29 août 2016

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Salome Zimmermann, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

X._____,
représentée par Monsieur Alain Vuithier, avocat,
recourante,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée, périodes fiscales 2010 à 2012 (LTVA), taxation par estimation.

Faits :

A.
Dame X._____ (ci-après : la recourante) exploite à …, sous l'enseigne A._____, un kebab comprenant une soixantaine de places assises à l'intérieur et à l'extérieur. Le 5 juillet 2010, elle a été inscrite d'office au registre des assujettis à la TVA par l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure), avec effet rétroactif au 1er janvier 2009. Par ailleurs, selon le Registre du commerce du canton …, il existe également, à la même adresse, une société dénommée A._____ Sàrl, établie le … 2011, qui a pour but l'exploitation de kebabs et autres établissements publics. La recourante en est la seule et unique associée-gérante.

B.
A l'issue d'un contrôle externe effectué, « après moult difficultés » selon les termes de l'AFC, le 10 juin 2013 auprès de la fiduciaire de la recourante et portant sur les années 2008 à 2012, l'AFC a constaté diverses lacunes du point de vue formel et matériel dans la tenue des comptes du kebab. En particulier, elle a relevé qu'il n'était possible ni de contrôler l'exhaustivité des recettes inscrites dans les comptes ni leur répartition entre taux normal et taux réduit. Par courrier du 12 septembre 2013, l'AFC a adressé à l'assujettie une notification d'estimation, n° …, qu'elle a qualifiée de décision. Elle faisait valoir par ce biais une créance fiscale de Fr. 14'733.—, plus intérêt, au titre des années 2010 et 2012. Ce montant reposait principalement sur une estimation des recettes non déclarées de la recourante, ainsi que sur une répartition de son chiffre d'affaires entre prestations imposées à taux normal (vente à consommer sur place) et prestations imposées à taux réduit (ventes à l'emporter).

Un solde d'impôt a également été réclamé à la recourante pour les années 2008 et 2009, après qu'il s'est avéré que son assujettissement avait débuté au 1er janvier 2008. La procédure relative à ce dernier montant a été traitée séparément par l'AFC. Le Tribunal administratif fédéral a rejeté un recours de la recourante à ce sujet par arrêt A-3629/2015 du 14 juin 2016.

C.
Le 14 octobre 2013, la recourante a contesté la notification de l'AFC n° … par une réclamation. Elle remettait en cause le droit de l'AFC de procéder à une estimation, la manière dont l'estimation avait été effectuée et la répartition du chiffre d'affaires entre recettes imposées au taux réduit et recettes imposées au taux normal. Après diverses tentatives infructueuses d'obtenir des informations plus précises sur les chiffres d'affaires réalisés

par la recourante, l'AFC a rejeté la réclamation de celle-ci dans une décision sur réclamation du 6 mai 2015.

D.
Par acte du 8 juin 2015, la recourante a porté l'affaire devant la Tribunal administratif fédéral. Elle conclut à l'annulation de la décision attaquée. L'AFC a déposé sa réponse le 11 septembre 2015. Elle conclut au rejet du recours. Par ordonnance du juge instructeur du 24 mai 2016, les parties ont encore été invitées à s'exprimer sur le rôle de la Sàrl A._____. L'AFC souligne, par courrier du 3 juin 2016, que la recourante n'a jamais effectué aucune démarche afin de mettre en œuvre un éventuel transfert d'exploitation du kebab A._____ à la Sàrl A._____. La recourante, dans un courrier du 24 juin 2016, estime qu'il appartenait à l'AFC d'instruire d'office la cause sur ce point et de se renseigner au sujet de l'existence de la Sàrl A._____. Par courrier du 11 juillet 2016, l'AFC a réitéré sa position et insisté sur le fait que la recourante avait violé son devoir de collaborer avec l'autorité.

Les autres éléments de fait seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

Droit :

1.1
Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF ; RS 173.32), le Tribunal administratif fédéral connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF). L'AFC étant une autorité au sens de l'art. 33 LTAF, et aucune des exceptions de l'art. 32 LTAF n'étant réalisée, le Tribunal administratif fédéral est compétent ratione materiae pour juger de la présente affaire.

1.2 Selon l'art. 83 al. 1 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12 juin 2009 (LTVA, RS 641.20), les décisions de l'AFC peuvent faire l'objet d'une réclamation dans les trente jours qui suivent leur notification. Par ailleurs, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral et du Tribunal administratif fédéral, une notification d'estimation ne peut, en temps normal, être qualifiée de décision (cf. ATF 140 II 202 consid. 5.6 ; arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 4). Or tel a été le procédé employé ici par l'AFC. Il en résulte que, formellement, cette autorité n'a rendu qu'une

seule une décision, la décision attaquée, et qu'elle devrait dès lors se prononcer à nouveau sur le cas en rendant une décision sur réclamation. Cependant, dans la mesure où la recourante n'a pas contesté la manière de faire de l'AFC, qu'elle a déposé directement et sans réserve un recours devant le Tribunal administratif fédéral et que la décision attaquée est motivée en détail, la Cour de céans peut néanmoins se saisir de la cause par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA. (cf. arrêt du TAF A-707/2013 du 25 juillet 2013 consid. 1.2.3). La compétence fonctionnelle du Tribunal administratif fédéral est donc donnée.

1.3 Enfin, posté le 8 juin 2015, alors que la décision attaquée, datée du 6 mai 2015, a été notifiée le jour suivant, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA), compte tenu du week-end final (cf. art. 20 al. 3 PA). Il répond par ailleurs aux exigences de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA), quand bien même les motifs en sont formulés de manière sommaire (cf. consid. 5.2 ci-dessous).

Il y a lieu d'entrer en matière.

2.

2.1 La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Les années concernées ici, soit les années 2010 à 2012, sont donc soumises au nouveau droit. L'ancienne loi fédérale du 2 septembre 1999 sur la TVA (aLTVA, RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), applicable jusqu'au 31 décembre 2009, ne joue aucun rôle ici. Les années 2008 et 2009, au sujet desquelles la recourante avait également déposé un recours, ont fait l'objet de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3629/2015 du 14 juin 2016.

2.2 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).

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, 3e éd., 2011, p. 300 s.). De manière générale, l'autorité saisie se limite toutefois aux griefs soulevés et elle n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments

des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ALFRED KÖLZ ET AL., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3e éd., 2013, ch. 1135 s.).

2.3 Pour résoudre le présent litige, il convient de rappeler d'abord les obligations des parties dans la procédure et les effets des manquements de celles-ci à ces obligations (cf. consid. 3 ci-dessous). Puis il s'agira de présenter brièvement le système de la taxation par estimation (cf. consid. 4 ci-dessous). Il sera alors possible d'analyser le cas particulier (cf. consid. 5 ci-dessous).

3.

3.1 L'art 13 PA impose aux parties à la procédure le devoir de collaborer à l'établissement des faits (devoir de collaborer sur le plan matériel). De même, l'art. 68 al. 1 LTVA impose aux assujettis de renseigner en conscience l'AFC sur les faits qui peuvent influencer de manière déterminante la constatation de l'assujettissement ou le calcul de l'impôt et de lui remettre les documents nécessaires.

3.2 En droit fiscal, l'autorité supporte le fardeau de la preuve des faits qui fondent ou accroissent la créance fiscale, alors que l'assujetti supporte celui des faits qui la suppriment ou la réduisent (cf. arrêt du TF 2A.642/2004 du 14 juillet 2005 consid. 5.4). Le principe inquisitoire et le devoir de collaborer n'ont – en principe – aucun effet sur la répartition du fardeau de la preuve, car ils interviennent à un stade antérieur (cf. arrêts du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 3.2.2, A-6120/2008 du 18 mai 2010 consid. 1.3.3 ; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, 2008, ch. 174 ss, 177 ss, 296). Cependant, il existe en pratique une certaine connexité entre ces différentes notions.

Dans la mesure où, pour établir l'état de fait, l'autorité fiscale est dépendante de la collaboration de l'administré, le refus, par celui-ci, de fournir des renseignements ou des moyens de preuve requis peut conduire à un "état de nécessité en matière de preuve" (*Beweisnot*), c'est-à-dire à une impossibilité, pour l'autorité, d'établir les faits pertinents. Dans une telle hypothèse, la violation du devoir de collaborer peut être prise en compte au stade de la libre appréciation des preuves (cf. art. 19 PA et renvoi à l'art. 40 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale [PCF ; RS 273]) ou conduire à un allégement de la preuve à charge de l'autorité – voire à un renversement du fardeau de la preuve – ainsi qu'à une diminution de son obligation d'établir l'état de fait pertinent (cf. arrêts du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 3.3.2, A-5927/2007 du 3 septembre

2010 consid. 3.3, A-1597/2006 et 1598/2006 du 17 août 2009 consid. 4.1, 4.2 ; GRISEL, op. cit., ch. 149, 168, 185 ss, 194 ss, 801).

3.3 En outre, l'administré qui refuse de fournir des renseignements ou des moyens de preuve ne saurait reprocher à l'autorité d'avoir constaté les faits de manière inexacte ou incomplète, ni se prévaloir des règles sur le fardeau de la preuve (cf. arrêt du TF 2A.53/2003 du 13 août 2003 consid. 2.3 ; GRISEL, op. cit., ch. 165). La violation du devoir de collaborer ne doit en effet pas conduire à l'obtention d'un avantage (cf. ATF 103 Ib 192 consid. 1 ; arrêt du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 3.3.3 ; GRISEL, op. cit., ch. 800).

4.

4.1 La taxation et le paiement de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse ont lieu selon le principe de l'auto-taxation, même si celui-ci se trouve légèrement atténué dans le droit actuel (cf. arrêt du TF 2C_805/2013 du 21 mars 2014 consid. 5.4, 6.3.2, 2C_678/2012 du 17 mai 2013 consid. 2.1, 3.3). La personne assujettie est tenue de remettre spontanément le décompte de la créance fiscale à l'AFC, en la forme prescrite, dans les 60 jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (cf. art. 71 al. 1 LTVA). De même, l'assujetti doit acquitter la créance fiscale née pendant une période de décompte dans les 60 jours qui suivent la fin de cette période (cf. art. 86 al. 1 LTVA). En ce qui concerne les entreprises qui exploitent un take away, leur imposition est compliquée par le fait que le taux d'impôt varie selon les prestations offertes (cf. arrêt du TF 2C_175/2012 du 4 octobre 2012 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-175/2014 du 9 décembre 2014 consid. 4.1.3 ss, A-1372/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.2). Le taux de TVA à appliquer pour les prestations de restauration, soit celles qui sont consommées sur place, correspond au taux normal (7,6 % jusqu'à la fin de l'année 2010, 8 % à partir de l'année 2011 ; cf. art. 25 al. 1 et 3 LTVA), alors que les boissons et aliments servis à l'emporter sont imposés au taux réduit (2,4 % jusqu'à la fin de l'année 2010, 2,5 % à partir de l'année 2011 ; cf. art. 25 al. 2 let. a, ch. 2 à 4 et al. 3 LTVA). Les boissons alcooliques sont toujours imposées au taux normal (cf. art. 25 al. 2 let. a, ch. 2, LTVA).

4.2 Parmi les obligations incombant à l'assujetti et destinées à permettre à l'autorité de contrôler la bonne application du principe de l'auto-taxation, on trouve en particulier celles qui sont liées à la tenue d'une comptabilité en bonne et due forme (cf. arrêts du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 5.1.2, A-4922/2012 du 14 juin 2013 consid. 2.4.1). Selon l'art. 70

al. 1 LTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables et les documents pertinents conformément aux principes du droit commercial. L'AFC peut exceptionnellement fixer des obligations allant au-delà des dispositions du droit commercial, si ces contraintes sont indispensables à une perception correcte de l'impôt. L'alinéa 2 de ladite disposition prévoit que l'assujetti doit conserver dûment ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pertinents jusqu'à l'expiration de la prescription absolue de la créance fiscale (cf. art. 42 al. 6 LTVA).

4.3 Aux termes de l'art. 79 LTVA, 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, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une taxation par estimation. La créance fiscale est établie par une notification d'estimation (art. 79 al. 2 LTVA). Si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'AFC n'est pas seulement autorisée, mais bien tenue de procéder à une semblable taxation. Les cas dans lesquels l'assujetti se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants ou inexistants, ne doivent pas se solder par une perte d'impôt (cf. arrêts du TF 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1, 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 2.2, 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2). En d'autres termes, la violation de ses devoirs de procédure ne doit pas profiter à l'assujetti (cf. arrêts du TF 2C_1077/2012 et 2C_1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3; arrêts du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 5.2.1, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.9.1).

4.4 Lorsqu'elle procède par voie d'estimation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause et d'aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité (cf. arrêts du TF 2C_1077/2012 et 1078/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3, 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1, 2C_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2; arrêts du TAF A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.2). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou à reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (cf. arrêt du TF 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.3.1, 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-6940/2013 du

26 mai 2015 consid. 5.2.2, A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.3.2, A-6188/2012 du 3 septembre 2013 consid. 2.9.2).

Parmi les méthodes d'estimation dites reconstructives, la *méthode par extrapolation* ("*Umlage*") consiste à établir le chiffre d'affaires pour un court laps de temps par une autre voie de reconstruction (voire par une application des chiffres d'expérience) et à en appliquer le résultat obtenu à une période plus longue, voire à toute une période contrôlée. Cette méthode est admissible pour autant que les défauts constatés et les circonstances déterminantes prévalant pour la courte période contrôlée se retrouvent également au cours des périodes sujettes à extrapolation, de sorte que le résultat obtenu apparaît vraiment représentatif (cf. arrêts du TAF A-175/2014 du 9 décembre 2014 consid. 4.4.4, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.2.2 ; A-4309/2008 du 30 avril 2010 consid. 7.2.4). Par circonstances déterminantes on entend notamment la marche des affaires et la politique de l'entreprise (cf. arrêt du TF du 12 novembre 1998, publié in: Archives de droit fiscal suisse [Archives] 68 652 consid. 6d; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, p. 878 n. 269). Cela étant, un faisceau d'indices selon lesquels les circonstances déterminantes étaient les mêmes durant les périodes sujettes à extrapolation et durant la période contrôlée, peut suffire (cf. arrêts du TAF A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.2.2 ; A-4309/2008 du 30 avril 2010 consid. 7.2.4). Néanmoins, plus grand est l'écart entre les données réelles ou plausibles et la période sur laquelle elles sont reportées, plus l'examen de similitude par l'inspecteur entre la période contrôlée et la période reportée doit être approfondi et contrôlable par les autorités judiciaires. Une extrapolation n'est pas admissible sans qu'un tel examen n'ait été fait par l'administration, au moins par un sérieux pointage (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 878 n. 269).

4.5 Par ailleurs, lorsqu'elle doit estimer l'impôt dû par une entreprise qui fournit des prestations auxquelles s'appliquent différents taux de TVA, l'AFC est tenue de prendre en compte cette circonstance. Elle doit ainsi estimer la part du chiffre d'affaires de l'assujetti qui doit être imposé au taux normal et celle qui doit, le cas échéant, être imposée à un taux réduit. Même si, en temps normal, il appartient à l'assujetti de faire valoir et de démontrer les faits qui réduisent le montant de l'impôt, le Tribunal fédéral a jugé que, dans le cadre d'une taxation par estimation, l'AFC devait appliquer spontanément un taux de TVA réduit, lorsque l'assujetti aurait été en droit d'appliquer un tel taux s'il avait pris les mesures adéquates. Autrement dit, l'estimation de l'AFC porte potentiellement sur deux points : le chiffre d'affaires imposable d'abord, la part de ce chiffre d'affaires qui doit être

imposée à taux réduit ensuite (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_175/2012 du 4 octobre 2012 consid. 4 ; arrêt du TAF A-1372/2011 du 23 janvier 2012 consid. 3.3). Toutefois, si l'assujetti a établi des quittances au taux plein seulement, cette mesure ne s'appliquera pas. Dans un tel cas, la TVA est due au taux normal, sans qu'il y ait besoin d'estimer la part qui aurait dû être facturée à taux réduit. Il s'agit ici d'un exemple d'application du principe : « TVA facturée, TVA due » (cf. art. 27 al. 2 LTVA ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_175/2012 du 4 octobre 2012 consid. 4.3).

4.6 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 telle, soit que l'autorité ait négligé son devoir d'instruire la cause d'office, soit que l'assujetti soit en mesure d'apporter la preuve que le résultat auquel parvient l'autorité est erroné.

4.6.1 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-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 5.2.3, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 2.8.3).

4.6.2 Dans un deuxième temps, l'autorité de recours doit se demander si l'AFC a procédé correctement à l'estimation. Là encore, le fardeau de la preuve appartient à l'AFC. Cela étant, le Tribunal administratif fédéral – lors même que sa cognition n'est pas restreinte par la loi – fait preuve de retenue lors de son analyse de l'exactitude de l'estimation, ne remplaçant l'appréciation de l'autorité inférieure par la sienne qu'en présence d'erreurs manifestes (cf. arrêts du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 5.2.3, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-4750/2012 du 22 juillet 2013 consid. 2.4.3).

4.6.3 Dans un troisième temps, c'est au recourant qu'il revient de fournir les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère manifestement inexacte de l'estimation effectuée par l'administration, le Tribunal administratif fédéral faisant preuve de retenue lors de son examen (cf. arrêts du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2C_430/2008 du 18 février 2009 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3). Le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences. Celles-ci

ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation incorrecte qu'il a lui-même créée (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4c; arrêt du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 in fine; arrêts du TAF A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3). L'assujetti doit ainsi supporter l'incertitude qui résulte nécessairement d'une estimation, vu qu'il a lui-même violé son devoir d'auto-taxation (cf. arrêt du TF 2C_310/2009 du 1er février 2010 consid. 2.2). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti prouve que l'instance précédente a commis de très importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que le Tribunal de céans remplace l'appréciation de l'instance précédente par la sienne (cf. arrêts du TAF A-6940/2013 du 26 mai 2015 consid. 5.2.3, A-4480/2012 du 12 février 2014 consid. 4.4.2, A-752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3).

5.
En l'espèce, il s'agit de dire si la taxation par estimation effectuée par l'AFC est correcte. A cette fin, il s'impose d'abord de résoudre la question de l'éventuel transfert d'entreprise de la recourante à la société A._____ Sàrl (cf. consid. 5.1 ci-dessous). Puis il sera possible de se prononcer sur les conditions et le résultat de la taxation par estimation elle-même (cf. consid. 5.2 ci-dessous) et d'examiner si la recourante parvient à montrer que celle-ci est manifestement erronée (cf. consid. 5.3 ci-dessous).

5.1 Au cours de l'instruction menée devant le Tribunal administratif fédéral, il est apparu que l'entreprise de la recourante avait potentiellement été transmise à une nouvelle société, dont la même était seule administratrice et gérante, au cours de l'année 2011. Cette question n'a toutefois pas été soulevée par la recourante elle-même, mais bien par la Cour de céans, après que celle-ci eut constaté que la recourante ne s'était jamais inscrite au registre du commerce et qu'elle était en revanche liée à la société susmentionnée. Interpellée sur ce point, la recourante s'est contentée de répondre de manière forfaitaire qu'il appartenait à l'AFC d'établir les faits d'office et que celle-ci n'avait dès lors pas rempli sa mission. Outre que cette affirmation est fondamentalement erronée, l'assujetti ayant le devoir de collaborer avec l'autorité au plein éclaircissement des faits (cf. consid. 3.1 ci-dessus), elle n'avance à rien en ce qui concerne la question essentielle, soit déterminer si l'entreprise de la recourante a éventuellement été transférée à la société en question.

En vertu de l'art. 16 al. 2 LTVA, quiconque reprend une entreprise succède au précédent titulaire dans ses droits et obligations. Autrement dit, pour

qu'une succession ait lieu, il faut à tout le moins que l'entreprise soit transférée par son propriétaire à un nouveau détenteur. Dans la mesure où la recourante, assistée d'un avocat et interpellée à ce sujet, ne fournit aucun élément tendant à montrer que le transfert de son entreprise à la nouvelle société aurait eu lieu, il convient de considérer ici que tel n'est pas le cas. De surcroît, la recourante n'a jamais cherché à se faire radier du registre des assujettis, auquel elle figure encore actuellement. On peut y voir le signe qu'elle considère toujours exploiter une entreprise au sens de la TVA. Or cette entreprise ne peut être que le Kebab A._____. Le comportement de la recourante tend donc à prouver qu'elle est restée l'exploitant de son kebab et ce, à titre individuel.

Il apparaît d'ailleurs que la recourante avait indiqué à l'AFC par téléphone le 3 octobre 2011 que le transfert n'était pas encore possible à ce moment-là et qu'elle se manifesterait une fois que la situation aurait changé (cf. annexe 1 au courrier de l'AFC du 3 juin 2016). Or elle n'a visiblement plus jamais donné de nouvelles. Elle ne prétend même pas, dans l'écriture adressée au Tribunal, que le transfert ait bien eu lieu ni ne donne de date pour celui-ci. Le simple fait qu'il existe une inscription au registre du commerce au nom de la société A._____ Sàrl ne suffit pas à établir le transfert. Bien au contraire, la recourante ayant continué d'agir seule et sans réserve à son propre nom, tout indique que le transfert n'a concrètement pas eu lieu. Qui plus est, la recourante supporte le fardeau de la preuve des faits qui réduiraient, éventuellement, le montant d'impôt dû par elle-même (cf. consid. 3.2 ci-dessus). La preuve du transfert n'ayant pas été rapportée, elle doit donc se laisser imputer cette absence de preuve. Pour la suite du raisonnement, on partira donc de l'idée que la recourante a été la seule propriétaire de l'entreprise tout au long de la période considérée.

Si même le transfert avait formellement eu lieu, la recourante resterait pleinement responsable des dettes de la société par Durchgriff (ici au sens général du terme, tiré du droit commercial et de l'art. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 [CC ; RS 210], et non parce qu'il s'agit d'un cas d'évasion fiscale). Selon ce principe, dit aussi principe de la transparence, lorsque la présence d'une société est invoquée de manière abusive et contraire à la bonne foi par une partie, la présence de cette société peut être écartée (cf. ATF 113 II 31 consid. 2c). Dans la mesure où la recourante confond complétement et de manière claire sa propre situation avec celle de sa société, elle crée une situation qui induit les tiers en erreur et qui ne leur permet pas de savoir qui, d'elle-même ou de la société, agit. Ainsi, outre qu'elle n'a jamais contesté être assujettie personnellement, la recou-

rante a remis et payé à l'AFC de manière répétée des décomptes trimestriels établis à son propre nom (cf. annexe 2 à l'écriture de l'AFC du 3 juin 2016). Elle n'a jamais non plus requis sa radiation du registre des assujettis. Enfin, comme déjà mentionné, c'est le Tribunal administratif fédéral lui-même et non la recourante qui a rappelé aux parties l'existence de la société, qui avait jusqu'alors été ignorée dans la procédure. Si par hasard la recourante entendait maintenant exciper du transfert de son entreprise à la société A._____ Sàrl, il faudrait admettre que son comportement viole le principe de la bonne foi au sens de l'art. 2 CC et qu'il autorise l'AFC à agir contre elle directement, par Durchgriff. Dans tous les cas, la recourante se trouve donc débitrice du solde d'impôt que fait valoir l'AFC.

5.2 En ce qui concerne la validité de la taxation par estimation effectuée par l'AFC, la recourante ne la conteste que sur un point, à savoir la proportion adoptée pour départager les prestations offertes à l'emporter de celles qui étaient consommées sur place. Son argumentation apparaît comme sommaire et à la limite de ce qui peut être considéré comme recevable, surtout si l'on tient compte du fait qu'il appartient normalement à l'assujetti de démontrer que la taxation de l'AFC est manifestement erronée (cf. consid. 4.6.3 ci-dessus). De plus, son comportement paraît difficilement conciliable avec les exigences de la bonne foi, qui implique en règle générale que les parties à une procédure ne doivent pas adopter de comportements contradictoires (cf. ATF 137 V 394 consid. 7.1). Ici, la recourante se plaint de l'estimation effectuée par l'AFC, alors qu'elle a systématiquement négligé son devoir de collaborer (cf. consid. 3.3 ci-dessus et 5.3 ci-dessous en particulier), par quoi elle a justement empêché l'AFC d'obtenir des informations plus précises sur son compte. Par acquit de conscience, le Tribunal passera néanmoins en revue les différentes étapes qui permettent d'effectuer une taxation par estimation pour vérifier que le résultat obtenu dans le présent cas est conforme aux règles qui ressortent de la jurisprudence.

5.2.1 Tout d'abord, la comptabilité de la recourante apparaît clairement comme non conforme à la jurisprudence et aux instructions de l'AFC. Il suffit à cet égard de mentionner qu'elle comporte plusieurs soldes négatifs au compte caisse, ce qui est strictement impossible. L'AFC relève cependant aussi que certains documents comptables n'ont pas été conservés, qu'il n'y avait pas de livre de caisse, que le [service cantonal du contrôle du travail] a lui-même relevé divers manquements en lien avec les employés du kebab (même s'il s'agissait peut-être du mari de la recourante), qu'il existe des incohérences entre les montants facturés par les fournisseurs et ceux qui auraient été payés par la recourante et que les marges

brutes de son commerce varient de manière inexplicable au cours du temps (cf. ch. 2.2.1 de la décision attaquée, non contestée ou presque par la recourante sur ces points). La comptabilité de la recourante n'est donc pas fiable et elle ne peut servir de base au décompte de l'impôt. Une taxation par estimation est dès lors inévitable. La recourante ne le conteste pas.

5.2.2 Ensuite, il s'agissait de fixer par la voie de l'estimation le chiffre d'affaires de la recourante pendant la période considérée. Sur ce point, l'AFC a procédé par voie de « reconstruction », car elle ne disposait pas de données en quantité suffisante émanant d'autres contrôles pour en tirer des coefficients d'expérience fiables. L'application de chiffres d'expérience n'est donc pas possible ici (cf. consid. 4.4 ci-dessus). L'AFC s'est donc fondée sur la moyenne des marges brutes réalisées pendant les années 2011 et 2012, soit deux années durant lesquelles la recourante avait elle-même enregistré dans ses comptes des marges relativement élevées, et elle a appliqué les mêmes marges brutes aux autres années, selon le principe dit de l'extrapolation (cf. consid. 4.4 ci-dessus). Cette méthode ne saurait être considérée comme foncièrement défavorable à la recourante, dans la mesure où elle part de ses propres chiffres, pour autant du moins qu'ils paraissent acceptables pour le calcul l'impôt. De plus, les conditions d'une extrapolation sont manifestement remplies. Rien n'indique, et la recourante ne le prétend pas non plus, que les conditions d'exploitation de son kebab se soient modifiées pendant la période considérée. L'AFC était donc en droit de partir de la moyenne des marges brutes réalisées pendant les années 2011 et 2012 pour en déduire le chiffre d'affaires annuel imposable du kebab sur toute la période litigieuse. A juste titre, le recours ne remet pas en cause cette étape du processus.

5.2.3 Finalement, l'AFC a dû procéder à une répartition du chiffre d'affaires de la recourante entre prestations de restauration et ventes à l'emporter. Cette étape s'impose désormais selon la jurisprudence, quand bien même il revient normalement à l'assujetti d'invoquer et de prouver les faits qui réduisent le montant d'impôt dû (cf. consid. 4.5 ci-dessus). Dès lors, l'AFC ne pouvait appliquer uniformément le taux de TVA usuel au chiffre d'affaires qui ressortait de l'estimation, mais elle devait au contraire ventiler celui-ci entre taux normal et taux réduit. L'estimation porte donc également sur cet élément-là. Ici, l'AFC s'est conformée à cette exigence et elle a retenu un pourcentage de 25 % de ventes à l'emporter, ce qui correspond à 75 % de prestations de restauration. Ce chiffre se situe à l'intérieur de la fourchette extrêmement large définie par les propres chiffres, de manière générale inférieurs à la réalité (cf. consid. 5.3 ci-dessous), de la recourante (84,50 % le 19 août 2014, 76,61 % le 4 septembre 2014, 78,37 % le 21 octobre

2014, 81,35 % le 11 novembre 2014, 83,12 % le 8 décembre 2012 [cf. décision attaquée ch. 2.4.1], avec des moyennes annuelles oscillant inexplicablement entre 55,33 % et 67,53 % [cf. annexe 1 à la notification d'estimation n°…], voire 68,78 % pour les mois d'avril et mai 2009 [cf. réponse de l'AFC p. 3], toutes données non contestées par la recournante).

Il faut souligner que ces chiffres ne sauraient être retenus comme tels, dès lors qu'ils varient de manière importante et inexpliquée. La recourante ne fournit d'ailleurs aucune explication à ce sujet. L'incohérence des chiffres ne provient pas de simples facteurs externes comme le temps, par exemple. L'autorité inférieure expose que, sur les six premiers mois de l'année 2010, le taux de vente à l'emporter qui résulte des comptes de la recourante se situe à 60 %. Sur les six derniers mois suivants, il chute brusquement à 50 % (cf. décision attaquée ch. 2.2.1, non contesté par la recourante). Or il n'apparaît pas que l'exploitation du kebab de la recourante ait été modifiée. De même, le temps ne saurait avoir été six mois durant au beau fixe, puis six mois durant mauvais. En l'absence d'explication, il faut en déduire que les enregistrements de caisse de la recourante ne correspondent pas non plus à la réalité en ce qui concerne la répartition entre les ventes à l'emporter et les prestations de restauration. L'AFC était donc en droit et, même, avait le devoir de fixer par voie d'estimation la part des prestations à l'emporter dans l'ensemble du chiffre d'affaires estimé.

En choisissant un taux de 75 %, l'AFC a retenu un pourcentage qui se situe à l'intérieur de la fourchette donnée par les chiffres de la recourante. Autrement dit, elle a appliqué une méthode similaire à celle qu'elle avait déjà employée pour la reconstruction du chiffre d'affaires. En l'absence de chiffres d'expérience, elle s'est fondée sur des données qui provenaient des comptes de la recourante elle-même, mais qui paraissaient néanmoins réalistes. De plus, le résultat de l'estimation doit garantir que la recourante paie effectivement le montant d'impôt qui aurait été dû, afin qu'elle ne se retrouve pas dans une situation plus favorable grâce à l'estimation. L'AFC reste donc à l'intérieur des limites de son pouvoir d'appréciation en retenant un taux de prestations de restauration, facturées au taux ordinaire, relativement élevé. Une autre solution créerait immanquablement le risque que la recourante échappât à une partie de l'impôt réellement dû par elle.

De surcroît, l'AFC a essayé de se faire une idée plus précise de la valeur des enregistrements de caisse de la recourante. Elle lui a ainsi demandé de collecter les tickets laissés sur les tables de son établissement par les clients qui consommaient leurs achats sur place. Si la recourante avait appliqué cette mesure, il aurait été possible de contrôler que le bon taux de

TVA avait été sélectionné sur la caisse enregistreuse. Malheureusement, la recourante n'a pas donné suite à la demande de l'AFC. Une telle situation implique forcément que le pouvoir d'appréciation de celle-ci s'en trouve augmenté, puisque les mesures d'instruction qui auraient permis une meilleure estimation ont échoué par la faute de la recourante (cf. consid. 3.2 ci-dessus).

Il convient donc de considérer que l'AFC a fait ce qui était en son pouvoir pour parvenir à une estimation correcte, que la recourante a en revanche empêché que cette estimation aboutisse à un résultat plus précis, qu'il en découle que l'AFC dispose d'un large pouvoir d'appréciation, que celui-ci doit être exercé en tenant compte du fait que la recourante ne saurait en aucun cas bénéficier de la violation de ses obligations, que, en retenant un taux de 75 % de prestations de restauration, soit un taux qui se situe dans le haut de la fourchette qui découle des pourcentages enregistrés par la recourante, l'AFC a tenu compte de ces circonstances et que son estimation est donc conforme aux obligations qui lui incombent.

5.3 Il reste à dire si la recourante parvient à montrer que l'estimation effectuée par l'AFC se révèle manifestement erronée (cf. consid. 4.6.3 ci-dessus). Comme cela a déjà été indiqué, le recours porte uniquement sur le taux de 75 % retenu par l'AFC pour déterminer la part des prestations consommées sur place. L'estimation des chiffres d'affaires annuels de la recourante n'est pas contestée. Il s'agit donc ici seulement de dire si les ventes à l'emporter de la recourante représentaient manifestement plus que 25 % de son chiffre d'affaires. A ce propos, la recourante relève d'abord que le pourcentage retenu par l'AFC serait arbitraire, parce qu'il s'éloignerait du taux qui ressortirait de ses propres comptes (environ 40 %). Par cette explication, la recourante oublie que, précisément, l'AFC a considéré que ses chiffres n'étaient pas fiables et qu'elle devait dès lors procéder à une estimation.

Certes, l'AFC a repris les décomptes et une partie des tickets de caisse de la recourante pour voir comment les chiffres d'affaires enregistrés par celle-ci se répartissaient entre prestations de restauration et ventes à l'emporter. En revanche, elle n'a jamais considéré que les chiffres en question étaient corrects. Au contraire, elle ne les a utilisés ici que comme point de départ pour son estimation. Comme cela a déjà été indiqué (cf. consid. 5.2.3 ci-dessus), l'AFC a constaté que, selon les chiffres de la recourante, la part des ventes à l'emporter augmentait soudain et sans raison. Le taux moyen obtenu par la recourante (40 %) était donc trop élevé et il fallait le corriger. A cette fin, il fallait estimer un taux correct, nécessairement plus faible que

celui qui ressortait des chiffres à disposition. L'AFC a alors retenu le taux de 25 % de ventes à l'emporter, soit 75 % de prestations de restauration. Elle a choisi ce chiffre en constatant que les parts de prestations de restaurations résultant des chiffres de la recourante elle-même atteignaient parfois plus de 80 % (cf. consid. 5.2.3 ci-dessus). Un taux effectif moyen de 75 % paraissait donc raisonnable.

Ce raisonnement est corroboré par le fait que, selon la comptabilité de la recourante, le total des prestations consommées sur place est supérieur au total des ventes « tippées » au taux normal (cf. décision attaquée, ch. 2.4.1, non contesté). Or un tel résultat est impossible, ne serait-ce que parce que certaines prestations à l'emporter, comme les boissons alcoolisées, sont soumises au taux de TVA ordinaire. Autrement dit, le pourcentage des prestations de restauration doit être plus faible que celui des ventes imposées au taux ordinaire, puisque certains produits vendus à l'emporter sont aussi imposés au taux ordinaire. La part des prestations de restauration qui découle des comptes de la recourante est définitivement trop faible. L'AFC a donc usé de son pouvoir d'appréciation à juste titre en retenant un pourcentage de prestations soumises au taux d'imposition normal qui se situe dans le haut de la fourchette définie par les chiffres de la recourante.

D'une façon bien comprise, l'AFC utilise les enregistrements de caisse du kebab uniquement afin de montrer la fourchette énorme à l'intérieur de laquelle le taux de prestations servies à l'emporter varie selon les données de la recourante, sans qu'il y ait d'explication crédible, ni même d'explication tout court à ce sujet. Puisque la part des prestations consommées sur place était manifestement trop faible, l'AFC a ensuite elle-même défini la portion des prestations qui devaient être considérées comme ayant été consommées sur place, tout en restant à l'intérieur de la fourchette donnée par les relevés de caisse de la recourante.

Ce procédé n'est pas critiquable. A l'évidence, il implique que la part des prestations consommées sur place soit plus élevée que celle qui ressort des données de la recourante, puisque, justement, ces données ne sont pas crédibles. Ce procédé justifie aussi que le pourcentage retenu par l'AFC se situe à un niveau relativement élevé dans la fourchette définie par les chiffres de la recourante, car il ne serait pas acceptable que celle-ci bénéficie d'un avantage, en fin de compte, à n'avoir pas enregistré ses prestations correctement. L'AFC est donc libre de choisir un taux relativement élevé, tant que celui-ci ne paraît pas arbitraire, qui garantisse que la

recourante paie bien le montant d'impôt qui eût été dû par elle si elle avait rempli ses obligations. Le taux de 75 % répond à ces exigences.

De surcroît, la recourante a systématiquement négligé de répondre à son devoir de coopérer à l'établissement des faits. Après n'avoir pas annoncé l'existence de son commerce, n'avoir pas réparti correctement ses ventes entre prestations à l'emporter et prestations à consommer sur place, n'avoir pas conservé tous les titres de preuves et n'avoir pas tenu de comptabilité qui réponde aux instructions de l'AFC, elle a en plus négligé d'aider l'AFC à établir plus précisément, a posteriori, la part des consommations vendues à l'emporter. Alors qu'elle avait été invitée à conserver les tickets de caisse laissés sur les tables par les clients afin qu'il fût possible de vérifier que le bon taux de TVA y était mentionné, elle a omis, sciemment ou par négligence, d'appliquer cette mesure d'instruction pourtant peu contraignante, qui lui laissait une grande marge de manœuvre de surcroît. Elle doit donc supporter les conséquences de son manque de coopération et admettre qu'il n'est pas possible pour l'AFC d'effectuer une appréciation plus précise qu'une simple allocation 25 % - 75 % en faveur des ventes à l'emporter.

La recourante reproche encore à l'AFC de n'avoir pas repris ni examiné l'intégralité des tickets de caisse produits. Par cette explication, elle montre qu'elle n'a pas bien cerné le problème soulevé par la présente estimation. Il n'est pas seulement reproché à la recourante de n'avoir pas tenu correctement sa comptabilité, auquel cas l'analyse de l'entier des tickets de caisse auraient éventuellement permis de procéder à une reconstruction précise. Ici, il est aussi reproché à la recourante d'avoir mal « tippé » les prestations qu'elle fournissait, soit d'avoir parfois enregistré au taux réduit des prestations qui devaient être taxées au taux normal. Autrement dit, examiner l'entier des tickets de caisse qu'elle produit n'enlèverait rien à l'incertitude quant à la fiabilité de ceux-ci. Ce grief est donc mal fondé également.

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. 1'500.—, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante. Cette somme sera imputée sur l'avance de frais du même montant déjà fournie. Vu l'issue de la cause, il n'y a pas lieu de

procéder à l’allocation de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

(Le dispositif de l’arrêt se trouve à la page suivante.)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de la cause, par Fr. 1'500.— (mille cinq cents francs), sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais du même montant déjà versée.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

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 :