Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-1924/2012

Arrêt du 31 mai 2013

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Daniel Riedo, Michael Beusch, juges,
Cédric Ballenegger, greffier.

Parties

A._____, Café, Restaurant, Pub,
recourant,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (TVA); pub-bar; taxation par estimation; fardeau de la preuve; périodes du 1er trimestre 2006 au 4e trimestre 2009.

Faits :

A.
A._____ (ci-après: le recourant) exploite à titre individuel un bar-pub sous l'enseigne "…". Il n'est pas inscrit au registre du commerce. Il est en revanche immatriculé au registre des assujettis à la TVA depuis le 1er janvier 2003.

B.
Les 11 avril, 2 mai, 11 et 12 juin (ou juillet, cf. …) 2011, l'Administration fédérale des contributions (ci-après l'AFC ou l'autorité inférieure) a effectué un contrôle externe dans l'entreprise du recourant. Elle a passé en revue les périodes fiscales allant du 1er trimestre 2006 au 4e trimestre 2009 (1er janvier 2006 au 31 décembre 2009), d'une part, et celles allant du 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2010, d'autre part. A cette occasion, l'AFC a constaté diverses erreurs d'imposition. A l'issue du contrôle, elle a fixé le montant de la correction d'impôt à Fr. 27'705.-- pour les périodes 2006 à 2009 et à Fr. 9'658.-- pour la période 2010.

C.
Le 21 novembre 2011, l'AFC a adressé à l'assujetti deux notifications d'estimation (n° … et …) valant, selon elle, décisions formelles. Elle a confirmé le montant des corrections d'impôt qui avaient été effectuées lors du contrôle.

D.
Par courrier daté du 15 décembre 2011 (daté par erreur du 24 janvier 2007), le recourant a déposé une réclamation à l'encontre de la notification d'estimation relative aux années 2006 à 2009 (n° …). Le 17 janvier 2012, il a adressé un courrier électronique à l'AFC pour indiquer qu'il contestait aussi la seconde notification d'estimation (n° …, concernant l'année 2010).

E.
Le 29 mars 2012, l'AFC a rendu deux décisions. Par la première (décision n° xxx), elle a rejeté la réclamation du 15 décembre 2011 relative aux années 2006 à 2009. Par la seconde (décision n° yyy), elle a déclaré la réclamation du 17 janvier 2012 portant sur l'année 2010 tardive, et, partant, irrecevable.

F.
Le 9 avril 2012, le recourant a écrit, avec l'aide de son père, au Tribunal pour faire "opposition" aux deux décisions de l'AFC du 29 mars 2012.

Par ordonnance du 17 avril 2012, le juge instructeur a invité le recourant à compléter la motivation de son recours par rapport à la décision de non-entrée en matière (n° yyy). Par courrier du 9 mai 2012, le recourant et son père ont donné quelques explications supplémentaires. Par réponse du 26 juillet 2012, l'autorité inférieure a conclu au rejet, sous suite de frais, du recours. Par ordonnance du 7 mars 2013, dite autorité a été invitée à fournir une pièce manquante au dossier et à fournir les explications nécessaires au sujet de la reprise d'impôt relative à la consommation privée d'eau, de chauffage et d'électricité du recourant. La pièce manquante a été transmise au Tribunal le 13 mars 2013, sans explications complémentaires. Le document produit par l'AFC a été transmis au recourant le 15 mars 2013. Le 17 mars 2013, celui-ci a réécrit au Tribunal pour répéter quelques points de son recours. Le 19 mars 2013, le Tribunal a encore une fois demandé à l'AFC de fournir des explications sur les faits retenus à propos de la consommation privée du recourant. L'AFC a donné quelques explications par courrier du 25 mars 2013, qui a été transmis au recourant le 28 mars 2013.

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

Droit :

1.

1.1

1.1.1 De manière générale, toute décision d'une autorité constitue un acte juridique indépendant et doit faire l'objet d'un recours séparé. Il est cependant justifié de s'écarter de ce principe et d'admettre que deux décisions soient attaquées dans un même recours, donnant lieu à un seul arrêt, lorsque les différents états de fait sont étroitement liés et que les questions juridiques à résoudre sont pareilles ou, à tout le moins, semblables (ATF 131 V 224 consid. 1, 123 V 215 consid. 1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1184/2012 du 31 mai 2012 consid. 1.2.1, A-1615/2006 et A-1616/2006 du 4 novembre 2009 consid. 1.2). De la même façon, lorsque ces conditions sont remplies, il est possible d'ordonner la jonction de deux causes. Cette manière de procéder favorise l'économie de procédure et répond aux intérêts de toutes les parties (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, ch. 3.17). Réciproquement, le juge peut en tout état de cause ordonner la disjonction, s'il l'estime opportun (art. 24 al. 3 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du

4 décembre 1947 [PCF, RS 273], en relation avec l'art. 4 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021]).

1.1.2 En l'occurrence, les deux décisions attaquées reposent fondamentalement sur le même état de fait, même si elles ont trait à deux périodes de temps différentes. Pour des raisons de procédure cependant, elles concernent des questions juridiques tout à fait distinctes, l'une étant une décision au fond, l'autre une décision de non-entrée en matière. On peut dès lors se demander s'il convient de les traiter dans un seul arrêt. Cette question se pose avec d'autant plus d'acuité que l'issue des deux parties de la cause risque d'être tout à fait différente, l'une devant aboutir à un jugement sur le fond, l'autre, le cas échéant, à un renvoi à l'autorité inférieure. Mêler les deux aspects du raisonnement dans un seul arrêt aboutirait à une décision compliquée. Cela entraînerait en particulier des difficultés au cas où le recourant ou l'autorité inférieure entendrait recourir contre une partie seulement de la décision du Tribunal.

1.1.3 En conséquence, il apparaît opportun de disjoindre la procédure relative à la décision n° yyy de l'autorité inférieure (décision de non-entrée en matière). La présente procédure portera donc uniquement sur la décision n° xxx de dite autorité (décision au fond). L'examen de la décision n° yyy sera repris dans un arrêt séparé, sous référence A-707/2013.

1.2 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, 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'Administration fédérale des contributions 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.

1.3 Selon 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. 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 Tribunal administratif fédéral 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).

1.3.1 A la suite du contrôle opéré chez le recourant les 11 avril, 2 mai, 11 et 12 juin 2011, l'autorité inférieure a établi deux notifications d'estimation n° … et …, qu'elle a assimilées à des décisions formelles. Ces notifications ont été adressées au recourant le 21 novembre 2011 et elles lui ont été remises le lendemain (cf. …). Le recourant les a contestées séparément, la première par courrier du 15 décembre 2011, la seconde par message électronique du 17 janvier 2012. Le 29 mars 2012, l'AFC a rendu deux décisions qu'elle a intitulées décisions sur réclamation et elle a indiqué comme autorité de recours le Tribunal administratif fédéral. Le 9 avril 2012, le recourant s'est pourvu devant la présente autorité par un unique recours portant sur les deux décisions.

1.3.2 Il n'est pas certain qu'une notification d'estimation corresponde à une décision au sens formel du terme (cf. IVO P. BAUMGARTNER/DIEGO CLAVADETSCHER/MARTIN KOCHER, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, § 8 ch. 39, § 10 ch. 83 ss, ces auteurs décrivant la notification d'estimation comme un "Verfügungssurrogat"; MICHAEL BEUSCH, in: Regine Schluckebier/Felix Geiger (éd.), MWSTG Kommentar, Schweizerisches Mehrwertsteuergesetz mit den Ausführungserlassen sowie Erlasse zum Zollwesen, Zurich 2012 [ci-après : MWSTG Kommentar], ch. 18 ad art. 42; BEATRICE BLUM, Auswirkungen des neuen Verfahrensrechts für die steuerpflichtigen Personen, in : L'Expert-comptable suisse [ECS] 2010 289, p. 291 s.; LA MÊME, in : MWSTG Kommentar, ch. 35 ad art. 78; FELIX GEIGER, in : MWSTG Kommentar, ch. 5 ad art. 82). Il n'est par conséquent pas sûr non plus qu'on puisse parler d'une décision sur réclamation au sens de la LTVA en ce qui concerne les décisions attaquées.

1.3.3 Dans le cadre de la présente affaire, relative à la décision n° xxx de l'autorité inférieure, il n'est pas nécessaire de trancher la question. En effet, la décision en cause représente indéniablement une décision au sens de l'art. 5 PA. Comme le recourant a interjeté un recours contre celle-ci, il a accepté, à tout le moins implicitement, d'avoir été éventuellement privé d'une procédure de réclamation en bonne et due forme. On peut en déduire qu'il consent, en la circonstance, à ce que son recours, déposé directement et sans réserve auprès du Tribunal administratif fédéral, soit traité comme un recours "omisso medio" par application analogique de l'art. 83 al. 4 LTVA, étant précisé que la "décision sur réclamation" est ici motivée en détail. Le Tribunal administratif fédéral est ainsi compétent sur le plan fonctionnel pour juger de la présente affaire (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral 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, A-4506/2011 du 30 avril 2012 consid. 1.2.3).

1.4 Posté le 10 avril 2012, alors que la décision ici en cause (n° xxx), datée du 29 mars 2012, a été notifiée le lendemain au plus tôt à son destinataire, le mémoire de recours a été déposé dans le délai légal de trente jours (art. 50 al. 1 PA). Il est en outre signé par le recourant et sommairement motivé. Malgré l'absence de conclusions formelles, on peut comprendre que le recourant réclame l'annulation de la décision n° xxx de l'autorité inférieure. Au demeurant, vu la conclusion à laquelle arrive le Tribunal, il n'est pas nécessaire de demander de plus amples explications au recourant. Par ailleurs, celui-ci étant directement touché par la décision attaquée et ayant participé à la procédure devant l'autorité inférieure, il a manifestement qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA).

Ces précisions données, et sous réserve de la disjonction de cause déjà évoquée (cf. consid. 1.1 ci-dessus), il y a lieu d'entrer en matière sur le recours.

2.

2.1 La LTVA est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Les dispositions de droit matériel qu'elle contient sont applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance à compter de cette date, avec pour conséquence que les dispositions de l'ancien droit s'appliquent à ceux qui sont plus anciens (art. 112 al. 1 LTVA). Le droit en vigueur antérieurement découlait de l'ancienne loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (aLTVA; RO 2000 1300 et les modifications ultérieures), entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (cf. art. 94 al. 1 aLTVA; arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346; cf. également arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6740/2012 du 6 juin 2012 consid. 1.2.1, A-6299/2009 du 21 avril 2011 consid. 2.1).

Dès lors que les périodes fiscales ici touchées s'étendent du 1er trimestre 2006 au 4e trimestre 2009, les faits de la présente cause doivent être examinés, s'agissant du droit matériel applicable, à la lumière de l'aLTVA de 1999.

2.2 Sur le plan procédural, en revanche, le nouveau droit s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, conformément à l'art. 113 al. 3 LTVA. La portée de cette disposition doit cependant être ramenée à sa juste mesure. Ainsi, seules les règles de procédure à proprement parler doivent être appliquées aux affaires en

cours. Le nouveau droit matériel ne doit pas trouver à s'appliquer aux périodes fiscales régies par l'ancien droit (cf., entre autres, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6740/2012 du 6 juin 2012 consid. 1.2.2, A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2).

2.3 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. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/St-Gall 2010, ch. marg. 1758 ss). Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Berne 2011, p. 300 s.). Toutefois, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 677).

2.4

2.4.1 Ne peut faire l'objet d'une procédure de recours que ce qui constituait déjà l'objet de la procédure de réclamation ou ce qui, selon une interprétation correcte de la loi, aurait dû l'être (objet du litige). Les points sur lesquels l'autorité inférieure ne s'est pas prononcée et sur lesquels elle n'était pas non plus tenue de le faire ne peuvent être examinés par l'autorité supérieure (arrêts du Tribunal fédéral 2C_642/2007 du 3 mars 2008 consid. 2.2, 2A.121/2004 du 16 mars 2005 consid. 2.1; ATAF 2010 12 consid. 1.2.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1548/2006 du 3 septembre 2008 consid. 1.2.2). Celle-ci outrepasserait sinon ses compétences fonctionnelles. L'objet de la contestation se détermine par les conclusions des parties. Il ne coïncide pas nécessairement avec l'objet du recours (l'acte attaqué). Toutefois, il ne peut qu'être restreint au cours de la procédure devant l'autorité supérieure. Il ne peut s'étendre ou se transformer (arrêt du Tribunal fédéral ATF 131 II 200 consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-545/2012 du 14 février 2013 consid. 2.5, A-1626/2010 du 28 janvier 2011 consid. 1.2.1).

2.4.2 La décision n° xxx de l'autorité inférieure porte sur la notification d'estimation … du 21 novembre 2011. Cette notification d'estimation arrê-

tait le montant de la correction d'impôt à Fr. 27'705.--. Dans sa "réclamation", le recourant a admis devoir un montant de Fr. 9'269.45 (cf. …). Même si, dans son dispositif, la décision attaquée reprend le chiffre total de Fr. 27'705.--, elle ne porte en réalité que sur le montant contesté, soit Fr. 18'435.55. Celui-ci provient des reprises relatives à la vente de cigarettes par le biais d'un distributeur automatique, la mise à disposition d'un emplacement pour un jeu de billard et la part privée des frais de chauffage, de courant électrique et d'eau invoqués par le recourant. Le recours ne revenant pas sur le montant de Fr. 9'269.45 que l'autorité inférieure a considéré comme admis, il y a lieu de considérer que ce point n'est pas litigieux devant le Tribunal de céans. L'objet de la contestation étant ainsi circonscrit, il convient en premier lieu de présenter les règles générales applicables aux différentes problématiques évoquées.

3.
Pour examiner les reprises d'impôt subies par le recourant, il est nécessaire de présenter les principes qui définissent une opération TVA (cf. consid. 3.1 ci-après), la manière dont se détermine le prestataire en cas de doute (cf. consid. 3.2 ci-dessous), l'auto-taxation et la taxation par estimation (cf. consid. 3.3 ci-dessous) et les principes qui régissent l'établissement des faits et le fardeau de la preuve (cf. consid. 3.4 ci-dessous).

3.1 Aux termes de l'art. 5 al. 1 let. a et b aLTVA, sont soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas expressément "exclues de son champ" (c'est-à-dire exonérées au sens impropre, cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_979/2011 du 12 juin 2012 consid. 4), les livraisons de biens et les prestations de services fournies à titre onéreux sur le territoire suisse.

Une transaction est effectuée à titre onéreux, soit contre rémunération, s'il y a échange d'une prestation et d'une contre-prestation entre lesquelles existe un rapport économique étroit (ATF 132 II 353 consid. 4.1, 126 II 249 consid. 4a; arrêt du Tribunal fédéral 2C_892/2010 du 26 avril 2011 consid. 2.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 4.2.1; DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, ch. 6, p. 223 ss, en particulier ch. 6.4.2, p. 239 ss; cf. également la note de bas de page n° 211 p. 62). En revanche, il n'est pas nécessaire que le prestataire réalise un bénéfice dans le cadre de l'opération économique considérée. Même celui qui réclame uniquement le remboursement de ses frais effectue une prestation imposable (ATF 126 II 249 consid. 4a).

3.2 Les prestations sont en principe attribuées à celui qui, vis-à-vis de l'extérieur, en apparaissant comme prestataire, agit en son propre nom (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1989/2011 du 4 janvier 2012 consid. 2.2.4, A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.2, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.2.4 et les références citées; RALF IMSTEPF, Die Zuordnung von Leistungen gemäss Art. 20 des neuen MWSTG, in: Archives de droit fiscal suisse [ASA] 78 757, p. 761 s.; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 148 ch 472 ss). La question déterminante est de se demander comment la prestation offerte apparaît pour le public de manière générale, autrement dit, comment elle est objectivement perçue par un tiers neutre (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5747/2008 du 17 mars 2011 consid. 2.4.1, A-1382/2006 et A-1383/2006 du 19 juillet 2007 consid. 3.4.2, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_518/2007 et 2C_519/2007 du 11 mars 2008 publié in : ASA 77 567).

3.3

3.3.1 En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 46 aLTVA; cf., par exemple, arrêts du Tribunal administratif fédéral A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 3.1, A-5110/2011 du 23 janvier 2012 consid. 2.3; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 421 ss). Cela signifie que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_246/2010 du 28 septembre 2010 consid. 7, 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 2.1, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 4.1). Autrement dit, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas (correctement) ses obligations (cf. MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 839 ch. 144 ss).

3.3.2 Selon l'art. 58 al. 1 aLTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables de manière telle que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre.

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 estima-

tion dans les limites de son pouvoir d'appréciation (arrêts du Tribunal fédéral 2C_59/2011 du 1er juin 2011 consid. 3.2, 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 4.1, A-4011/2010 du 18 janvier 2011 consid. 2.5.3).

3.4

3.4.1 Selon la maxime inquisitoire applicable en procédure administrative, l'autorité définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA). Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA), ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b, 120 V 357 consid. 1a). La maxime inquisitoire s'applique en matière de TVA (cf. art. 113 al. 3 et 81 LTVA; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4309/2008 et A-4313/2008 du 30 avril 2010 consid. 2.3).

3.4.2 L'autorité se doit d'établir un état de fait aussi complet et exact que possible et ce, également lorsque l'administré a manqué à son devoir de collaboration. Il sied de relever que, si l'administré doit collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA; cf. consid. 3.5.1 ci-avant), voire supporte le fardeau de la preuve (cf. consid. 3.5.3 ci-après), l'autorité n'est nullement dispensée de son devoir d'instruire la cause (cf. ATF 130 I 258 consid. 5, 103 Ib 192 consid. 1, 100 Ib 358 consid. 2 et 97 V 173 consid. 3). En définitive, le principe inquisitoire postule que l'autorité administrative instruise véritablement et d'office les faits.

3.4.3 Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits ab ovo. En deuxième instance, il s'agit plutôt de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-606/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.5.2 et A-1933/2011 du 29 mai 2012 consid. 3.2). S'il apparaît que celle-ci a procédé à une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents, il convient en règle générale de lui renvoyer la cause (cf. art. 61 al. 1 PA; RENÉ RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 2e éd., Bâle 2010, ch. marg. 1597 et 1679).

3.4.4 Si, malgré une instruction en bonne et due forme, les faits ne peuvent être établis de manière à emporter la conviction du Tribunal, l'autorité appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de dispositions spéciales en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS

210), en vertu duquel quiconque doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, le défaut de preuve d'un fait va au détriment de la partie qui entendait en tirer un droit (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-606/2012 précité consid. 1.5.3, A-163/2011 du 1er mai 2012 consid. 2.3 et A-7046/2010 du 1er avril 2011 consid. 2.4.2).

3.4.5 En ce qui concerne les taxations par estimation, la répartition du fardeau de la preuve se présente de la manière qui suit. 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 (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1237/2012 du 23 octobre 2012 consid. 2.8.3; A-1527/2006 et A-1528/2006 du 6 mars 2008 consid. 2.4). En revanche, si 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3, 2C_430/2008 du 18 février 2009 consid. 5.2, 2C_171/2008 du 30 juillet 2008 consid. 4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7752/2009 du 15 mars 2012 consid. 3.3, A-1328/2011 du 16 février 2012 consid. 6.3, A-7647/2010 du 7 février 2012 consid. 5.3). Cela ne vaut toutefois que dans la mesure où l'administration a respecté la maxime inquisitoire et qu'elle a procédé à une estimation correcte compte tenu de ses obligations (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4876/2012 du 11 mars 2013 consid. 2.8 et 3.2.2.3).

4.

En l'espèce, le recourant se plaint de la reprise d'impôt qui concerne ses ventes de cigarettes (cf. consid. 4.1 ci-après), de celle qui a trait aux locations d'emplacement pour des jeux d'adresse (cf. consid. 4.2 ci-dessous) et de celle qui vise ses frais de chauffage, d'eau et d'éclairage (cf. consid. 4.3 ci-dessous).

4.1

4.1.1 Selon les explications de l'autorité inférieure (cf. …), non contestées par le recourant, un distributeur automatique de cigarettes se trouve (ou se trouvait, durant les périodes contrôlées) dans le corridor menant aux toilettes de son établissement. L'appareil était ainsi accessible à la clientèle durant les heures d'ouverture du pub-bar et son emplacement avait été choisi par le recourant ou avec son accord. Aucun nom de tiers exploitant n'était indiqué. Le recourant se chargeait de l'approvisionnement, de l'entretien et encaissait les espèces qui s'y trouvaient. Les recettes en

étaient enregistrées dans sa propre comptabilité. Les achats étaient répertoriés dans un compte de charge extraordinaire.

4.1.2 Le recourant explique que l'appareil appartient à son père et que les revenus en reviendraient à celui-ci.

Le Tribunal constate d'abord que ces explications se concilient difficilement avec les observations de l'autorité inférieure. Le recourant ne conteste pourtant pas celles-ci et il n'apporte aucun élément de preuve à l'appui de ses dires. L'état de fait qu'il invoque paraît donc douteux. Quoi qu'il en soit, en droit de la TVA, les recettes sont attribuées à celui qui agit comme prestataire vis-à-vis des acquéreurs (cf. consid. 3.2 ci-dessus). Le père du recourant fût-il le véritable propriétaire de l'appareil, les recettes provenant des ventes ne pourraient lui être attribuées, dès lors qu'il n'était fait mention nulle part de son nom et que les circonstances donnaient manifestement l'impression au client que le distributeur relevait de l'établissement. Même si le recourant reversait vraisemblablement à ses parents le bénéfice de la vente de cigarettes, cela ne suffit pas à faire de son père lui-même le fournisseur de la prestation.

Le recours est donc mal fondé sur ce point et c'est à juste titre que l'autorité inférieure a attribué les recettes provenant de la vente de cigarettes au recourant.

4.1.3 Selon les indications, non contestées, contenues dans la décision attaquée, le recourant n'a pas comptabilisé la marge bénéficiaire réalisée sur la vente de cigarettes. Dès lors, sa comptabilité ne fournit pas une vision complète des revenus de l'entreprise. Aussi l'autorité inférieure a-t-elle procédé à une taxation par voie d'estimation. Le recourant n'a pas remis en cause ce procédé, ni sur le principe ni quant au résultat. On peut néanmoins rappeler que, lorsque des parts de chiffre d'affaires ne sont pas comptabilisées, l'AFC a le droit et le devoir de procéder à une taxation par estimation (cf. consid. 3.3.2 ci-dessus). Tel est le cas en l'occurrence. Puisque le recourant ne remet pas en cause les chiffres retenus par l'AFC, le Tribunal de céans n'a point de raison de réexaminer cet aspect de l'affaire (cf. consid. 3.4.5 ci-dessus).

4.2 L'autorité inférieure a constaté que le recourant recevait des commissions de la part d'une entreprise exploitant des jeux de hasard. Un certain nombre de machines se trouvent dans l'établissement du recourant. L'autorité inférieure a estimé le montant des commissions perçues à Fr. 43'200.-- pour les années 2006 à 2009.

Le recourant n'explique pas pourquoi il conteste devoir soumettre à la TVA les commissions qu'il reçoit du propriétaire des jeux. Il indique simplement que ce n'est pas lui qui vide les caisses. Il considère apparemment que sa part des revenus sert uniquement à couvrir ses frais. Cependant, il n'est pas nécessaire qu'un prestataire tire un bénéfice des opérations qu'il effectue pour que celles-ci soient soumises à la TVA (cf. consid. 3.1 ci-dessus). Donc, même si le recourant n'a fait, par hypothèse, aucun bénéfice sur la location d'emplacements pour des jeux d'adresse, cela ne suffit pas à exonérer de la TVA les recettes en question. En mettant une partie de son établissement à disposition du propriétaire des jeux et en encaissant une partie des recettes en contrepartie, il réalise une opération TVA et il n'est pas nécessaire que cette opération soit bénéficiaire pour qu'elle soit imposée (cf. consid. 3.1 ci-dessus). L'argument du recourant n'est donc pas pertinent.

Sur ce point également, le recours est mal fondé et doit être rejeté. En outre, le recourant n'ayant pas remis en cause le montant des recettes retenu dans la décision attaquée, le Tribunal de céans n'a pas de raison de réexaminer les calculs de l'administration (cf. consid. 3.4.5 ci-dessus).

4.3

4.3.1 L'autorité inférieure a finalement constaté que le recourant utilisait une partie de l'électricité, du chauffage et de l'eau facturés à son commerce pour son usage personnel. Le recourant vit apparemment dans l'immeuble où se trouve son pub-bar. L'autorité inférieure a donc calculé la TVA sur la part privée des frais du recourant.

Le recourant conteste la reprise d'impôt. A ce sujet, il donne des explications peu claires. Il estime apparemment qu'il paierait deux fois l'impôt à la suite des corrections qui lui ont été imposées.

A la décharge du recourant, il faut relever que l'autorité inférieure a fourni une motivation assez sommaire à l'appui de la reprise d'impôt. Elle a simplement mentionné qu'il s'agissait d'une reprise liée à la consommation d'eau, de chauffage et d'électricité du recourant et que les frais y relatifs auraient été intégrés à tort dans la comptabilité du commerce. Elle a ensuite calculé la TVA due à partir des montants forfaitaires prévus en matière d'impôt fédéral direct pour la consommation de ces biens (cf. notice n° 3/2007 ch. 4 et 3/2000 ch. 4). Elle a appliqué au recourant les chiffres valables pour un ménage de deux personnes, tout en faisant un calcul différent pour l'année 2009. Aucune explication n'a cependant été fournie à ce sujet et le dossier de l'AFC ne contient pas non plus de pièce

probante, hormis une simple feuille de calcul (cf. …). Invitée par deux fois à préciser les raisons de la reprise (cf. lettre F ci-dessus), l'autorité inférieure n'a pas apporté d'autre éclaircissement (cf. …).

4.3.2 En règle générale, lorsque l'autorité de première instance établit les faits de manière inexacte ou incomplète, l'autorité de recours lui renvoie le dossier de la cause (cf. consid. 3.4.3 ci-dessus). Il n'est cependant pas interdit au Tribunal de prendre lui-même certaines mesures d'instruction, en particulier lorsqu'il s'agit d'éclaircir un aspect mineur du dossier ou de réclamer de simples précisions. En l'occurrence, l'AFC a été invitée par deux fois à expliquer clairement les motifs de la reprise d'impôt liée à la consommation privée du recourant. Vu l'absence de réponse satisfaisante à ces demandes, il n'y a pas de raison de croire qu'un renvoi du dossier permettrait d'obtenir une nouvelle décision plus complète. En outre, une telle solution violerait le principe de l'égalité des parties. En effet, le recourant qui n'expliquerait pas les motifs de son recours et qui ne participerait pas à l'établissement des faits lorsqu'il en est requis se verrait débouté. Il ne conviendrait pas que l'administration puisse, de son côté, négliger de fournir les indications réclamées par le Tribunal tout en tablant, le cas échéant, sur un renvoi du dossier. Ainsi, lorsque le Tribunal procède lui-même à l'instruction de la cause et requiert de l'administration qu'elle explique plus clairement les raisons qui justifient une reprise d'impôt, il revient ensuite à celui-ci de statuer directement sur l'affaire, en se fondant sur les éléments dont il dispose.

4.3.3 En l'occurrence, les demandes du Tribunal n'ont pas permis d'établir les faits à satisfaction (cf. consid. 4.3.1 ci-dessus). Ce sont dès lors les règles sur le fardeau de la preuve qui doivent s'appliquer. L'AFC prétend procéder à une taxation par estimation de la consommation privée du recourant. Il lui appartient donc de prouver les faits qui justifient une telle opération, non seulement dans son principe mais également, dans une certaine mesure, par rapport à sa quotité (cf. consid. 3.4.5 ci-dessus). Il est déjà douteux que la simple affirmation selon laquelle le recourant a déduit à tort l'impôt préalable sur des frais relevant de sa consommation privée suffise à fonder une taxation par estimation dans son principe; mais, en plus, l'AFC effectue un calcul pour un ménage de deux personnes sans qu'on en connaisse la raison et elle modifie son calcul pour l'année 2009 sans en indiquer les motifs. Il s'agit pourtant de points essentiels pour la compréhension de la situation. Donc, non seulement l'AFC n'apporte pas la preuve des faits qui justifient la reprise, mais elle ne les allègue même pas. Dans ces circonstances, on ne saurait reprocher au recourant de n'avoir pas donné des explications assez précises

dans son mémoire. Sur ce point, la décision attaquée viole son droit d'être entendu (cf. art. 29 al. 2 de la constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), même si ce grief n'a pas été invoqué. En l'état, le Tribunal n'est lui-même pas capable d'expliquer le calcul de l'AFC.

En définitive, il appert que l'AFC n'a pas prouvé les faits qui justifient la reprise d'impôt infligée au recourant à raison de sa consommation privée et qu'elle doit en supporter les conséquences. Le recours doit donc être admis sur ce point. Le montant concerné ascendant à Fr. 908.10, il convient de réduire d'autant la somme réclamée au recourant.

5.

5.1 Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal de céans à admettre le recours pour Fr. 908.10 et à le rejeter pour le surplus, la disjonction de cause prévue plus haut étant réservée (cf. considérant 1.1.2 ci-dessus). En conséquence, conformément à l'art. 63 al. 1 PA et aux art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant en ce qui concerne la partie du recours qui est rejetée et laissés à la charge du Tribunal pour le surplus. L'AFC ne peut se voir mettre des frais à charge (art. 63 al. 2 PA).

Le recourant a versé une avance de frais de Fr. 3'000.-- au Tribunal. Toutefois, dans la mesure où le présent arrêt ne concerne qu'une part de l'objet initial de la procédure, il convient de tenir compte de ce fait également pour fixer le montant des frais qui doivent être mis à la charge du recourant. Eu égard à l'ensemble des circonstances, ce montant peut être arrêté à Fr. 2'000.--. Il convient d'imputer cette somme sur l'avance de frais déjà fournie et de restituer le solde au recourant. Les éventuels frais afférents à la procédure A-707/2013, qui résulte de la disjonction de cause susmentionnée, seront fixés dans l'arrêt y relatif, en fonction du prononcé qui sera rendu à cet égard.

5.2 Même si le Tribunal a pris bonne note du fait que le recourant invoquait sa situation financière difficile à l'appui de son recours, la loi ne permet pas de tenir compte de cette circonstance dans le présent litige. Le Tribunal ne peut que renvoyer le recourant à la possibilité de réclamer un plan de paiement à l'AFC (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_642/2008 du 12 décembre 2008 consid. 5 in fine, 2C_382/2007 du 23 novembre 2007 consid. 4.2 in fine).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
La procédure relative à la décision n° yyy du 29 mars 2012 de l'autorité inférieure est disjointe de la présente cause et son examen est repris séparément, sous le numéro de référence A-707/2013.

2.
Au surplus, le recours est très partiellement admis et le chiffre 3 de la décision attaquée (n° xxx) est modifié en ce sens que le montant dû par le recourant est fixé à Fr. 26'796.90 (vingt-six mille sept cent nonante-six francs et nonante centimes), intérêts en sus. Les éventuels paiements intervenus entre-temps sont réservés.

3.
Les frais de la cause, par Fr. 2'000.-- (deux mille francs), sont mis à la charge du recourant et compensés avec l'avance de frais de Fr. 3'000.-- (trois mille francs) déjà versée. Le solde de cette avance, soit Fr. 1'000.-- (mille francs), sera restitué au recourant une fois le présent arrêt définitif. Il sera statué sur les frais de la procédure A-707/2013 dans l'arrêt y relatif.

4.
Le présent arrêt est adressé :

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

Le président du collège : Le greffier :

Pascal Mollard Cédric Ballenegger

L'indication des voies de droit figure 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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :