



Cour I
A-3318/2019

Arrêt du 9 septembre 2020

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Raphaël Gani, Marianne Ryter, juges,
Maeva Martinez, greffière.

Parties

A. _____,
recourant,

contre

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

Objet

Taxe sur la valeur ajoutée (2013-2016); taxation par voie
d'estimation; déduction de l'impôt préalable.

Vu

la notification d'estimation n° *** du 30 avril 2018, adressée à A. _____ (ci-après : l'assujetti ou le recourant) par laquelle l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC ou l'autorité inférieure) a fixé, ensuite d'un contrôle mené sur place, le montant de la créance fiscale et de la correction de l'impôt à CHF 21'293.- en sa faveur, plus intérêt moratoire dès le 9 mars 2016 (échéance moyenne), pour les périodes fiscales 2013 à 2016,

le courrier du 30 août 2018 par lequel l'assujetti s'est opposé à cette notification d'estimation,

la décision du 5 novembre 2018 par laquelle l'AFC a confirmé le montant de la créance fiscale et de la correction de l'impôt tel que déterminé dans la notification d'estimation du 30 avril 2018,

le courrier du 28 novembre 2018 de l'assujetti formant réclamation contre la décision précitée et demandant à l'autorité inférieure de lui indiquer les factures manquantes pour la déduction de l'impôt préalable afin qu'il puisse lui en faire parvenir des copies,

le courrier du 21 décembre 2018 par lequel l'AFC a accordé un délai de 20 jours à l'assujetti afin qu'il lui fasse parvenir les copies des 22 factures mentionnées sous le chiffre 2.1 de l'annexe 1 de la notification d'estimation n° *** ainsi que les documents permettant de constater les paiements desdites factures,

la décision sur réclamation du 28 mai 2019 par laquelle l'AFC a rejeté la réclamation du recourant du 28 novembre 2018,

le recours interjeté par le recourant par-devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF ou le Tribunal) le 28 juin 2019 lors duquel il a produit de nouvelles pièces justificatives démontrant le paiement de dix factures mentionnées sous le chiffre 2.1 de l'annexe 1 de la notification d'estimation n° *** ,

la réponse de l'AFC du 27 septembre 2019 par laquelle celle-ci conclut à l'admission partielle du recours – compte tenu des nouvelles pièces justificatives apportées par le recourant – réduisant ainsi la créance fiscale de CHF 3'213.65 et à la mise à la charge du recourant des frais de procédure en tant que ce dernier a provoqué inutilement la procédure par la remise tardive desdites pièces,

et considérant**1.**

que, sous réserve des exceptions – non pertinentes en l'espèce – prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 de cette loi, 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,

qu'en particulier, les décisions rendues sur réclamation par l'AFC en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) peuvent être contestées devant le TAF (art. 33 let. d LTAF),

que, la procédure de recours devant le TAF est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF et art. 2 al. 4 PA),

que le recourant, en qualité de destinataire de la décision litigieuse, est légitimé à l'entreprendre (cf. art 48 al. 1 PA),

que le recours, déposé dans le délai prescrit à l'art. 50 al. 1 PA, satisfait au surplus aux exigences de forme de l'art. 52 al. 1 PA,

qu'il y a lieu d'entrer en matière,

que le pouvoir d'examen du TAF concerne aussi bien l'application du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, que la constatation des faits ou l'inopportunité (art. 49 PA),

que, à cet égard, le Tribunal constate les faits et applique le droit d'office (cf. art. 62 al. 4 PA ; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3^e éd. 2011, p. 300 s.),

que, toutefois, en règle générale, seuls les griefs invoqués par les parties sont examinés, à moins que le dossier n'incite le Tribunal à se pencher sur d'autres points de la cause (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a et ATF 121 V 204 consid. 6c),

que, en ce qui concerne les taxations par estimation plus particulièrement, le TAF exerce un plein pouvoir d'examen lorsqu'il s'agit de dire si les conditions d'une telle taxation sont remplies ou non (cf. arrêt du TF 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 4.3),

que, en revanche, le Tribunal s'impose une certaine 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. arrêt du TAF A-1098/2019 du 10 septembre 2019 consid. 2.5 et les références citées [décision confirmée par jugement du TF 2C_885/2019 du 5 mars 2020]),

2.

qu'en matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation, en vertu duquel l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément à l'AFC la créance fiscale et de verser l'impôt dû (art. 71 et 86 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée [LTVA, RS 641.20]),

que, parmi les obligations incombant à l'assujetti figurent en particulier celles liées à la comptabilité,

qu'en vertu de l'art. 70 al. 1 LTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables et les documents pertinents conformément aux principes du droit commercial,

que conformément à l'art. 70 al. 2 LTVA, l'assujetti doit en outre 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 (art. 42 al. 6 LTVA),

que, aux termes de l'art. 79 al. 1 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 (cf. arrêt du TF 2C_530/2019 du 23 janvier 2020 consid. 4.1.2),

qu'en l'espèce, dans sa décision sur réclamation du 28 mai 2019, l'AFC réclame au recourant un montant de CHF 21'293.-, plus intérêt moratoire, à titre de reprise TVA pour les années 2013 à 2016,

que ce montant résulte, en majeure partie, de chiffres d'affaires non comptabilisés,

que l'AFC a effectué cette reprise à la suite d'une taxation par estimation relative aux années 2013 à 2016,

que cette taxation était fondée sur des manquements dans la comptabilité du recourant, plus particulièrement sur le fait que celui-ci ne disposait pas d'un livre de caisse, que son compte de caisse présentait des soldes négatifs ajustés en fin d'année par deux écritures comptables (à savoir « Caisse à Banque » et « Caisse à c/c privé »), que les prélèvements à la banque pour alimenter le compte de caisse ou pour les besoins privés étaient comptabilisés en bloc en fin d'année afin de faire correspondre le solde comptable avec le solde indiqué dans le relevé bancaire, qu'une grande partie des factures que le recourant adressait à ses clients faisaient défaut – notamment celles encaissées au comptant – et que certaines années les données économiques ressortant de la comptabilité du recourant n'étaient pas plausibles, les proportions de salaires bruts et d'achats de matières étant trop élevées par rapport aux chiffres d'affaires comptabilisés,

que dans son bref mémoire de recours du 28 juin 2019, le recourant avance que *« le refus de l'AFC de corriger le chiffre d'affaire sous prétexte qu'il ne correspond pas à des standards comptable, nous rappelons que l'assujetti n'avait à l'époque de la période de la révision TVA pas d'employés et qu'il travaillait donc seul. Le fait qu'il ait gagné moins sur certains chantiers n'est que de sa propre responsabilité et liberté de commerce. De plus, la caisse négative s'explique par le fait que A. _____ a fait des paiements partiels de facture durant l'année, que les factures ont été comptabilisées et que les paiements partiels impliquent cette caisse négative qui est par la suite ajustée en fin d'année »*,

que les éléments décrits ci-avant démontrent que la comptabilité du recourant présentait des lacunes et ne pouvait pas être considérée comme globalement probante,

que les arguments soulevés par le recourant ne sont pas propres à démontrer le contraire,

que, par conséquent, il y a lieu de constater que les conditions de la taxation par voie d'estimation sont ici réunies,

que 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_530/2019 du 23 janvier 2020 consid. 4.1.4 et 2C_950/2015 du 11 mars 2016 consid. 4.5),

qu'il conviendrait à présent d'examiner l'estimation réalisée par l'autorité inférieure, en particulier sous l'angle du choix de la méthode et de son application au cas particulier, étant à cet égard rappelé que le Tribunal s'impose une certaine retenue et n'intervient qu'en cas d'abus ou d'excès du pouvoir d'appréciation, ainsi que sous l'angle de la motivation suffisante,

que, en l'espèce, le recourant ne conteste pas concrètement la manière dont l'estimation a été faite et qu'il n'y a donc pas lieu d'examiner plus en avant l'estimation réalisée par l'autorité inférieure,

que, par surabondance de moyens, la Cour de céans relève tout de même qu'il ressort de l'analyse du dossier que le procédé utilisé par l'AFC dans le cas présent n'apparaît pas contraire au droit fédéral et doit donc être confirmé (1. reconstruction du chiffre d'affaires en partant des achats de matériaux effectués avec application d'un coefficient de marge brute correspondant aux propres chiffres ressortant de la comptabilité du recourant ; 2. application d'une marge de 10% aux prestations de sous-traitants à re-facturer ; et 3. calcul d'un coefficient pour les activités de tâcheron effectuées par le recourant en se basant également sur les chiffres résultant de la propre comptabilité du recourant),

3.

que, sous réserve des art. 29 et 33 LTVA, l'assujetti peut notamment déduire, dans le cadre de son activité entrepreneuriale, l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse qui lui a été facturé (art. 28 al. 1 let. a LTVA),

qu'en outre, l'assujetti peut déduire l'impôt préalable pour autant qu'il prouve l'avoir réglé (art. 28 al. 3 LTVA),

qu'en l'occurrence, il ressort de l'analyse du dossier – plus spécifiquement du chiffre 2.1 de l'annexe 1 de la notification d'estimation n° *** – que l'AFC a refusé la déduction de l'impôt préalable concernant 22 factures pour lesquelles le recourant n'avait pas été en mesure d'apporter la preuve de leur paiement,

que, dans son recours du 28 juin 2019, le recourant a remis des attestations de deux prestataires démontrant ainsi le paiement de dix factures mentionnées au chiffre 2.1 de l'annexe 1 de la notification d'estimation n° *** pour lesquelles l'AFC avait refusé d'opérer la déduction de l'impôt préalable,

que, dans sa réponse du 27 septembre 2019, l'AFC a constaté, sur la base des pièces fournies par le recourant, que la déduction de l'impôt préalable devait être acceptée pour les dix factures susmentionnées,

qu'elle a par conséquent conclu à l'admission partielle du recours précisant que la TVA réclamée devait être réduite de CHF 3'213.65,

qu'invité par le Tribunal à déposer d'éventuelles observations à ce sujet (ordonnance du 2 octobre 2019), le recourant ne s'est plus déterminé,

qu'au vu de ce qui précède, le recours doit être partiellement admis et la décision sur réclamation de l'AFC réformée dans le sens que la reprise d'impôt pour les périodes fiscales 2013 à 2016 en faveur de l'autorité inférieure doit être réduite à la somme de CHF 18'079.35 (21'293 – 3'213.65),

4.

qu'en règle générale, les frais de procédure comprenant l'émolument d'arrêt, les émoluments de chancellerie et les débours sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1, 1^{re} phrase PA),

que si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits (art. 63 al. 1, 2^e phrase PA),

que conformément à l'art. 63 al. 3 PA, des frais de procédure ne peuvent être mis à la charge de la partie qui a gain de cause que si elle les a occasionnés en violant des règles de procédure,

que tel est généralement le cas si la partie requérante a inutilement provoqué ou prolongé la procédure de recours et/ou celle de première instance en violant son devoir de collaboration, par exemple, en soumettant tardivement les preuves pertinentes conduisant à une approbation du recours (cf. arrêt du TAF A-2420/2018 du 3 décembre 2019 consid. 7.1.2 et les références citées),

que l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (art. 64 al. 1 PA ; cf. ég. art. 7 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le TAF [FITAF, RS 173.320.2]),

que, dans le cas présent, le recourant a remis les moyens de preuve, qui ont conduit à l'admission partielle du recours, lors de la présente procédure, et ce bien qu'il ait été invité à plusieurs reprises, lors de la procédure par-devant l'autorité inférieure, à remettre les pièces justificatives nécessaires,

que même s'il apparaît que le recourant a subi un grave accident en date du 28 juillet 2018 qui a conduit à plusieurs hospitalisations, il n'en résulte pas moins que cet événement ne l'a pas empêché d'intervenir dans les étapes ultérieures de la procédure (voir notamment son courrier du 28 novembre 2018 dans lequel il se déclare prêt à fournir les pièces manquantes en indiquant qu'en raison de sa convalescence, il a du temps pour chercher ; pièce n° 6 du dossier de l'AFC) et ne peut donc expliquer que le recourant n'ait pas été en mesure de remettre les pièces justificatives demandées au moins avant le prononcé de la décision sur réclamation qui est intervenu en date du 28 mai 2019, soit près d'une année après l'accident,

qu'il doit donc être considéré que le recourant a provoqué inutilement la présente procédure et doit en répondre,

que pour les mêmes raisons, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA a contrario),

que, nonobstant ce qui précède, et compte tenu du fait de l'admission partielle du recours proposée par l'autorité inférieure, la charge de travail du Tribunal nécessaire à la rédaction du présent arrêt a par conséquent été allégée,

qu'il convient dès lors de fixer les frais de la procédure devant le TAF à CHF 1'500.-,

que la différence de CHF 1'500.-, par rapport à l'avance de frais de CHF 3'000.- que le recourant a versée, lui sera restituée dès l'entrée en force du présent arrêt,

le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis.

2.

La créance fiscale en faveur de l'AFC pour les périodes fiscales 2013 à 2016 (du 1^{er} janvier 2013 au 31 décembre 2016) est fixée à CHF 18'079.35, plus intérêt moratoire dès le 9 mars 2016 (échéance moyenne).

3.

Les frais de procédure de CHF 1'500.- sont mis à charge du recourant. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de CHF 3'000.-. Le solde de CHF 1'500.- lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

La présidente du collège :

La greffière :

Annie Rochat Pauchard

Maeva Martinez

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). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 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 de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition :