



Cour I
A-610/2023

Arrêt du 19 avril 2024

Composition

Annie Rochat Pauchard (présidente du collège),
Keita Mutombo, Jürg Steiger, juges,
Jérôme Gurtner, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par
Madame Alexandra Pillonel,
Oberson Abels SA,
Avenue de la Gare 12A,
Case postale 1164, 1001 Lausanne,
recourant,

Contre

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

Objet

Perception subséquente de la TVA (1^{er} semestre 2012
au 2^e semestre 2017) ; décision du 22 décembre 2022.

Faits :**A.**

A. _____ (ci-après : l'assujetti) est architecte indépendant. En raison de cette activité, il a été enregistré auprès de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) en tant qu'assujetti à la TVA, du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2017, sous la référence ***.

B.

En octobre 2016, l'AFC a effectué un contrôle fiscal de l'entreprise individuelle de l'assujetti, portant sur les périodes 2011 à 2015. A cette occasion, l'AFC a relevé de graves lacunes et irrégularités dans la tenue de la comptabilité et la déclaration des chiffres d'affaires imposables. Les comptes 2011 étaient en effet quasiment inexistantes et il n'y avait aucune pièce justificative en lien avec les chiffres d'affaires pour l'ensemble des périodes contrôlées (factures clients). De plus, il a été constaté que des recettes imposables n'avaient pas été comptabilisées, ou avaient été comptabilisées de manière incorrecte, et n'avaient pas été déclarées dans les décomptes remis à l'AFC.

D'autre part, l'AFC a remarqué que l'assujetti avait réalisé plusieurs projets de promotions immobilières avec son frère, B. _____, ingénieur (dossier A-860/2023, également pendant devant le Tribunal de céans). Dans ce cadre, elle a constaté que l'assujetti n'avait pas facturé les prestations d'architecte fournies à trois de ces consortiums, soit les projets « C. _____ » et « D. _____ » à ***, ainsi que le projet « E. _____ » à ***.

C.

Le 24 janvier 2018, le Service pénal de la division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : SPTVA) de l'AFC a ouvert à l'encontre de l'assujetti une procédure pénale administrative en raison de soupçons d'infractions en lien avec la TVA, commises à partir de la période fiscale 2011, dans le cadre de son activité au sein de différentes sociétés. L'ouverture de la procédure lui a été communiquée par courrier recommandé du 22 juin 2018, notifié le 25 juin 2018.

D.

Le 29 octobre 2020, à l'issue de son enquête, le SPTVA a transmis un procès-verbal final à l'assujetti. Il en ressort notamment que la créance fiscale a été réduite au détriment de l'Etat, car l'assujetti n'a pas comptabilisé et déclaré à l'AFC divers chiffres d'affaires imposables encaissés sur plusieurs de ses comptes bancaires, ainsi que les chiffres d'affaires en lien

avec les prestations fournies aux consortiums. Sur ce dernier point, l'AFC a calculé les honoraires non déclarés en appliquant un pourcentage de 7 % sur l'investissement initial dans chacune des promotions.

E.

Le 22 décembre 2020, l'assujetti a formulé des observations concernant le procès-verbal final du 29 octobre 2020. Il a produit différentes pièces justificatives.

F.

Le 27 janvier 2021, l'AFC a demandé à l'assujetti de compléter ses observations sur certains points, en particulier de fournir des pièces justificatives concernant tant les encaissements bancaires que les prestations fournies aux consortiums.

G.

Le 12 février 2021, l'assujetti a transmis de nouvelles explications, ainsi qu'une partie des pièces requises.

H.

Le 8 septembre 2021, l'AFC a remis à l'assujetti deux documents intitulés « Résultat du contrôle » portant sur les périodes fiscales des années 2011 à 2017.

Il ressort du premier document que, durant les périodes fiscales 2011 à 2015, la créance fiscale a été réduite au détriment de l'Etat à hauteur de CHF 106'664.- (montant arrondi), car, d'une part, CHF 539'880.55 de chiffres d'affaires imposables réalisés par l'assujetti et encaissés sur divers comptes bancaires à son nom n'ont pas été comptabilisés et déclarés à l'AFC (annexe, ch. 1), et, d'autre part, CHF 1'208'720.75 de chiffres d'affaires imposables en lien avec des prestations fournies aux trois consortiums de promotions immobilières n'ont pas été comptabilisés et déclarés à l'AFC (annexe, ch. 2). L'AFC a maintenu son calcul initial pour les prestations fournies aux promotions « C. _____ » et « E. _____ » (7 % de l'investissement initial). En ce qui concerne le projet « D. _____ », elle a admis les explications fournies par l'assujetti et appliqué un taux de 2,5 %.

Il ressort du second document que, durant les périodes fiscales 2016 à 2017, la créance fiscale a été réduite au détriment de l'Etat à hauteur de CHF 40'218.- (montant arrondi), car CHF 659'313.85 de chiffres d'affaires

imposables réalisés par l'assujetti et encaissés sur divers comptes bancaires n'ont pas été comptabilisés et déclarés à l'AFC (annexe, ch. 1).

I.

Par décision de perception subséquente du 27 mai 2022, l'AFC a fixé pour les années 2012 à 2017 la créance fiscale (CHF 20'754.- pour 2012, CHF 44'191.- pour 2013, CHF 34'611.- pour 2014, CHF 86'815.- pour 2015, CHF 30'296.- pour 2016 et CHF 9'922.- pour 2017) et la correction de l'impôt en sa faveur d'un montant de CHF 145'556.- dû par l'assujetti, à titre de taxe sur la valeur ajoutée, plus intérêts moratoires dès le 31 décembre 2015 (calculé après paiement).

J.

Par acte du 29 juin 2022, l'assujetti, par l'intermédiaire de ses mandataires, a formé réclamation à l'encontre de la décision du 27 mai 2022 de l'AFC, dont il demande l'annulation. Il a déposé un bordereau de quatre pièces.

K.

Par décision sur réclamation du 22 décembre 2022, l'AFC a partiellement admis la réclamation du 29 juin 2022 de l'assujetti. Elle a fixé pour les années 2012 à 2017 la créance fiscale (CHF 20'754.- pour 2012, CHF 42'391.- pour 2013, CHF 32'474.- pour 2014, CHF 67'426.- pour 2015, CHF 16'876.- pour 2016 et CHF 5'408.- pour 2017) et la correction de l'impôt en sa faveur d'un montant de CHF 104'296.- dû par l'assujetti, à titre de taxe sur la valeur ajoutée, plus intérêts moratoires dès le 1^{er} janvier 2016 (le lendemain de l'échéance moyenne).

L.

Par acte du 1^{er} février 2023, l'assujetti (ci-après : le recourant), par l'intermédiaire de ses mandataires, a interjeté un recours devant le Tribunal administratif fédéral (ci-après : le TAF, le Tribunal ou encore la Cour de céans) contre la décision sur réclamation de l'AFC du 22 décembre 2022. Il demande, à titre préalable, en tant que mesures d'instruction, de joindre la présente cause à trois autres procédures pendantes devant le Tribunal de céans (A-860/2023, A-1140/2023 et A-1418/2023), puis, à titre principal, d'annuler la décision sur réclamation attaquée. Il a déposé un bordereau comprenant plusieurs pièces.

M.

Le 31 mai 2023, l'AFC a déposé sa réponse. Elle a conclu à l'admission partielle du recours en ce sens que, d'une part, le versement de CHF 100'000.- de F. _____ en 2015 soit considéré comme produit non

imposable provenant de la vente à titre privé d'un véhicule de marque Lamborghini, et, d'autre part, que les encaissements de CHF 40'000 correspondant aux prestations facturées pour la promotion C. _____ en 2015 soient déduits de l'estimation des chiffres d'affaires réalisés. Elle estime par conséquent que la créance fiscale pour la période 2015 doit être fixée à CHF 52'420.- et celle pour la période fiscale 2016 à CHF 10'776.-.

N.

Interpellée par ordonnance du 17 janvier 2024 de la juge instructeur, l'AFC s'est déterminée le 31 janvier 2024. Elle a joint la copie d'un prononcé pénal rendu le 20 décembre 2022 à l'encontre du recourant. Elle a spontanément présenté quelques développements en lien avec un arrêt récent rendu par le Tribunal fédéral en matière de droits de douane et d'impôt sur les importations (arrêt du TF 9C_716/2022 du 15 décembre 2023 [destiné à la publication aux ATF]). Elle a enfin détaillé son calcul selon lequel elle retient, en ce qui concerne la promotion « G. _____ », que les honoraires facturés par le recourant, B. _____ et la société H. _____ représentent 16,83 % des coûts de construction.

O.

Les autres faits et arguments des parties seront repris, pour autant que nécessaire, dans la partie en droit.

Droit :

1.

1.1 En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) et sous réserve des exceptions – non réalisées en l'espèce – mentionnées à l'art. 32 LTAF, 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, notamment celles rendues par l'AFC. En particulier, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF).

1.2 En sa qualité de destinataire de la décision sur réclamation du 22 décembre 2022, le recourant est spécialement touché par celle-ci et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Il a dès lors

qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA). Déposé le 1^{er} février 2023, le recours a en outre été interjeté dans le délai légal de trente jours (cf. art. 50 al. 1 PA) et répond au surplus aux exigences de contenu et de forme de la procédure administrative (cf. art. 52 al. 1 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) et son ordonnance d'exécution du 27 novembre 2009 (OTVA, RS 641.201) sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Le présent litige portant sur les périodes fiscales 2012 à 2017, les dispositions de la LTVA et de l'OTVA dans leur version en vigueur au 31 décembre 2017 (cf. RO 2009 5203, 5252-5253) sont applicables (cf. art. 112 et 113 LTVA).

3.

3.1 Le recourant a requis du Tribunal à l'appui de son recours, en tant que mesures d'instruction, qu'il soit procédé à la jonction de la présente cause aux affaires suivantes : l'activité de son frère, B. _____, en raison individuelle (cause A-860/2023), l'activité des frères A. _____ et B. _____ en société simple (cause A-1418/2023), ainsi que l'activité de la société H. _____ (cause A-1140/2023), dont les frères A. _____ et B. _____ sont les associés gérants.

L'AFC ne s'est pas déterminée sur cette requête.

3.2 D'après l'art. 24 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale (PCF, RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent en outre les mêmes questions de droit ou des questions de droit similaires (cf. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 3^e éd., 2022, ch. 3.17). Une telle solution répond à un souci d'économie de procédure, correspond à l'intérêt de toutes les parties (cf. ATF 131 V 222 consid. 1 ; 128 V 124 consid. 1) et permet d'éviter que des décisions contradictoires ou incohérentes ne soient rendues (parmi d'autres, cf. arrêt du TAF A-847/2018 du 12 avril 2018 consid. 2.1).

3.3 En l'espèce, le Tribunal constate d'abord que l'AFC a rendu des décisions et des décisions sur réclamation séparées dans chacun des dossiers mentionnés plus haut (cf. consid. 3.1 *supra*) et que ces décisions ont systématiquement été attaquées séparément par le recourant, B. _____,

les frères A. _____ et B. _____ dans le cadre de leur activité en société simple, ainsi que par la société H. _____. Par ailleurs, un examen de ces dossiers permet de s'apercevoir qu'ils portent sur des périodes fiscales et des créances différentes, et que l'AFC a également pris des conclusions différentes à l'appui de ses quatre réponses. Le recourant, B. _____, les frères A. _____ et B. _____ dans le cadre de leur activité en société simple, et la société H. _____ ont de surcroît formulé, à l'appui de leurs quatre recours, des griefs qui ne sont pas systématiquement identiques. Enfin, il convient de garder à l'esprit que la société H. _____ possède une personnalité juridique distincte de celle de ses associés gérants, de sorte qu'une jonction de cette procédure à celles concernant les recourants pris individuellement ou en société simple n'apparaît pas non plus opportune.

3.4 Au vu de ce qui précède, la requête du recourant sollicitant la jonction des procédures précitées est rejetée.

4.

4.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou l'inopportunité (cf. art. 49 PA ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7^e éd., 2016, n° 1146 ss ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, *op. cit.*, n° 2.149). Le Tribunal de céans 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 attaquée (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, *Droit administratif*, vol. II, 3^e éd., 2011, ch. 2.2.6.5, p. 300 s.).

La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal définit les faits d'office et librement (cf. art. 12 PA, applicable en vertu de l'art. 81 al. 1 LTVA). Cette maxime doit toutefois être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA), en vertu duquel celles-ci doivent notamment indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver leur requête (cf. art. 52 PA). En conséquence, 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 135 I 91 consid. 2.1 ; ATAF 2014/24 consid. 2.2 ; 2012/23 consid. 4 ; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2013, ch. 1135 s.).

4.2 La maxime inquisitoire impose au juge d'apprécier d'office l'ensemble des preuves à disposition, selon sa libre conviction (cf. art. 40 PCF, applicable en vertu du renvoi de l'art. 19 PA ; cf. ég. art. 81 al. 3 LTVA ; arrêts du TAF A-1996/2022 du 19 décembre 2022 consid. 3.2 [confirmé par arrêt du TF 9C_111/2023 du 16 mai 2023] ; A-2286/2017 du 8 mai 2020 consid. 2.2.2 ; A-956/2019 du 3 mai 2019 consid. 6.1.1). L'appréciation est libre en ce sens qu'elle n'obéit pas à des règles légales prescrivant à quelles conditions l'autorité devrait admettre que la preuve a abouti et quelle valeur probante elle devrait reconnaître aux différents moyens les uns par rapport aux autres. Le juge forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves présentées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'il a recueillis et en indiquant les motifs de son choix (cf. ATF 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêt du TF 2C_709/2017 du 25 octobre 2018 consid. 3.3 ; arrêt du TAF A-2350/2020 du 17 janvier 2022 consid. 1.7 ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n° 3.140).

En matière de TVA, l'art. 81 al. 3 LTVA consacre ce principe et précise que l'acceptation d'une preuve ne doit pas dépendre exclusivement de la présentation de moyens de preuves précis. Cela vaut en particulier s'agissant de la preuve des faits qui lèvent ou diminuent l'imposition (cf. Message sur la simplification de la TVA, FF [Feuille fédérale] 2008 6277 ss [ci-après cité : FF 2008 6277 ss], p. 6280 et 6395 ; MARTIN KOCHER, in : Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht - Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015 [ci-après cité : MWSTG-Kommentar], n° 33 s. ad art. 81 ; FELIX GEIGER, in : Geiger/Schluckebier [édit.], Kommentar MWSTG, 2^e éd., 2019 [ci-après cité : Kommentar MWSTG], n° 10 ss ad art. 81). Néanmoins, malgré l'abolition du formalisme en matière de preuve prévue par la LTVA, les documents écrits, dès lors qu'ils sont les plus à même d'apporter une preuve précise et immédiate, continuent de jouer un rôle considérable, la jurisprudence récente ayant déjà posé certains jalons en la matière (cf. arrêt du TF 2C_709/2017 précité consid. 3.3 ; arrêts du TAF A-1996/2022 précité consid. 3.2 [confirmé par arrêt du TF 9C_111/2023 précité] ; A-2350/2020 précité consid. 1.7 ; A-2119/2021 du 28 juin 2021 consid. 2.3 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 du 1^{er} novembre 2021]).

4.3

4.3.1 Après une libre appréciation des preuves en sa possession, l'autorité se trouve à un carrefour. Si elle estime que l'état de fait est clair et que sa conviction est acquise, elle peut rendre sa décision. Dans cette hypothèse, l'autorité renoncera à des mesures d'instruction et à des offres de preuve

supplémentaires, en procédant si besoin à une appréciation anticipée de celles-ci. Une telle façon de procéder n'est pas jugée contraire au droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. ATF 137 III 208 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-1996/2022 précité consid. 3.3.1 [confirmé par arrêt du TF 9C_111/2023 précité] ; A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.1 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 précité] ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n° 3.144 ; FF 2008 6277 ss, p. 6394 s. ; cf. ég. art. 33 al. 1 PA *a contrario*).

4.3.2 En revanche, lorsque l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, 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. Rapportée au droit fiscal, cette règle suppose que l'administration supporte la charge de la preuve des faits qui créent ou augmentent la charge fiscale, alors que l'assujetti assume pour sa part la charge de la preuve des faits qui diminuent ou lèvent l'imposition. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.2 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 précité] ; RENÉ A. RHINOW/HEINRICH KOLLER/CHRISTINA KISS/DANIELA THURNHERR/DENISE BRÜHL-MOSER, *Öffentliches Prozessrecht*, 4^e éd., 2021, n° 996 ss ; MOOR/POLTIER, op. cit., p. 299 s.).

Les règles sur la répartition du fardeau de la preuve ne s'appliquent toutefois que s'il se révèle impossible, dans le cadre de la maxime inquisitoire et en application du principe de la libre appréciation des preuves, d'établir un état de fait avec un degré de vraisemblance suffisant pour emporter la conviction du juge (cf. consid. 4.3.1 *supra* ; ATF 139 V 176 consid. 5.2 ; arrêts du TAF A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.2 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 précité]). S'agissant du degré de preuve requis en matière fiscale, la jurisprudence s'est toujours montrée stricte : les moyens de preuve présentés doivent prouver l'état de fait d'une manière suffisamment certaine, la vraisemblance prépondérante n'étant pas suffisante. Un fait est ainsi tenu pour établi lorsque l'autorité n'a plus de doute sérieux quant à son existence. Il n'est cependant pas nécessaire que sa conviction confine à une certitude absolue, qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (cf. ATF 130 III 321 consid. 3.2 ; arrêt du

TAF A-1996/2022 précité consid. 3.3.2 [confirmé par arrêt du TF 9C_111/2023 précité] ; A-2350/2020 précité consid. 1.8 ; A-2119/2021 précité consid. 1.5.1 [confirmé par arrêt du TF 2C_647/2021 précité] ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, op. cit., n° 3.141).

5.

En l'espèce, le litige porte sur un montant de CHF 104'296.- que l'AFC réclame au recourant, au titre de la TVA, à la suite d'une taxation par voie d'estimation portant sur les années 2012 à 2017. En substance, le recourant conteste l'estimation réalisée par l'AFC en ce qui concerne certains montants qu'il a encaissés sur ses comptes bancaires, lesdits montants étant qualifiés par l'AFC de chiffres d'affaires, ainsi que l'estimation des prestations qu'il a fournies dans le cadre des promotions « D. _____ », « C. _____ » et « E. _____ ».

Dans ce contexte, le Tribunal examinera d'abord la question de la prescription (cf. consid. 6 *infra*). Il abordera ensuite les griefs de fond. Il présentera les règles régissant la taxation par estimation (cf. consid. 7 *infra*), puis en tirera les conclusions qui s'imposent dans le cas particulier (consid. 8 *infra*).

6.

Le litige porte sur les périodes allant du 1^{er} semestre 2012 au 2^e semestre 2017. La première question qui se pose est celle de la prescription, qui doit, selon la jurisprudence, être examinée d'office lorsqu'elle joue en faveur du contribuable (cf. ATF 142 II 182 consid. 3.2.1 ; 138 II 169 consid. 3.2 ; 133 II 366 consid. 3.3 ; 73 I 125 consid. 1 ; cf. en matière de TVA : arrêts du TF 2C_853/2021 du 12 mai 2022 consid. 3 ; 2C_402/2021 du 10 novembre 2021 consid. 3). Il convient de préciser ici que la procédure repose à l'origine sur une décision de perception subséquente au sens de l'art. 12 al. 2 de la loi fédérale du 22 mars 1974 sur le droit pénal administratif (DPA, RS 313.0 ; voir le ch. 2 du dispositif de la décision de perception subséquente du 27 mai 2022).

6.1 L'AFC considère que la prescription du droit de taxation a été interrompue une première fois par l'annonce du contrôle (octobre 2016), puis par la procédure pénale engagée à l'encontre du recourant (24 janvier 2018) et finalement par la décision de perception subséquente du 27 mai 2022. Dès lors, selon l'AFC, les périodes fiscales en cause ne sont pas encore prescrites. Par ailleurs, en ce qui concerne l'année 2012, l'AFC fait valoir que la créance ne s'est pas prescrite au 1^{er} janvier 2023, « dans la mesure où un prononcé pénal a été notifié [au recourant] en date du 23 décembre 2022 ». Elle ajoute que les faits reprochés au recourant pour les périodes

fiscales allant de 2012 à 2015 ont été qualifiés d'escroquerie au sens de l'art. 14 al. 2 DPA (décision attaquée, ch. 2, p. 4-5). Le recourant n'a pas pris position dans ses écritures concernant les arguments précités de l'AFC.

6.2 La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Lorsqu'un texte légal est clair, l'autorité qui applique le droit ne peut s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que ce texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée et conduit à des résultats que le législateur ne peut pas avoir voulus et qui heurtent le sentiment de la justice ou le principe de l'égalité de traitement. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, ainsi que de sa relation avec d'autres dispositions. L'art. 190 Cst. ne fait pas obstacle à une interprétation qui irait à l'encontre du texte de la disposition légale. S'il existe de bonnes raisons d'admettre que le texte de la disposition ne reproduit pas son vrai sens – la *ratio legis* – il est possible de s'en écarter afin d'interpréter la disposition selon son sens véritable, surtout si celui-ci apparaît plus conforme à la Constitution (cf. ATF 149 I 2 consid. 3.2.1 ; 145 II 270 consid. 4.1 ; 139 I 257 consid. 4.2 ; arrêt du TF 1C_19/2023 du 11 octobre 2023 consid. 3.2 [destiné à la publication aux ATF]).

Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme ; il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (cf. ATF 149 IV 9 consid. 6.3.2.1 ; 147 IV 385 consid. 2.1 ; arrêt du TF 1C_19/2023 précité consid. 3.2 [destiné à la publication aux ATF]).

6.3 En vertu de l'art. 42 al. 1 LTVA, le droit de taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née. Une déclaration écrite sujette à réception visant à fixer ou à corriger la créance fiscale, une décision, une décision sur réclamation ou un jugement interrompent la prescription, de même que l'annonce d'un contrôle ou le début d'un contrôle non annoncé selon l'art. 78 al. 3 LTVA

(art. 42 al. 2 LTVA). Si la prescription est interrompue par l'AFC ou par une instance de recours, le délai recommence à courir. Le nouveau délai est de deux ans (art. 42 al. 3 LTVA). La prescription est cependant suspendue tant qu'une procédure pénale fiscale fondée sur la LTVA est en cours pour la période fiscale concernée et a été annoncée au débiteur (art. 42 al. 4 LTVA). Enfin, le droit de taxation se prescrit dans tous les cas par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pendant laquelle la créance est née (art. 42 al. 6 LTVA).

6.4 Aux termes de l'art. 105 al. 3 LTVA, la *prescription de l'assujettissement* à une prestation ou à une restitution selon l'art. 12 DPA est réglée : en principe, selon l'art. 42 LTVA (let. a) ; en cas d'infraction aux art. 96 al. 4, 97 al. 2, ou 99 LTVA ou aux art. 14 à 17 DPA, selon l'art. 105 al. 1 et 2 LTVA (let. b). Ainsi, en cas notamment d'infraction à l'art. 14 DPA, les règles de *la prescription de l'action pénale* des al. 1 et 2 de l'art. 105 LTVA doivent être appliquées à la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution au sens de l'art. 12 DPA (cf. arrêt du TF 9C_716/2022 précité consid. 5.7.1 [destiné à la publication aux ATF]). Selon l'alinéa premier de l'art. 105 LTVA et s'agissant de ces mêmes délits, le droit d'engager une poursuite pénale se prescrit par sept ans après la fin de la période fiscale concernée (cf. art. 105 al. 1 let. e LTVA dans la version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2009 5203 ss, 5253] ; dans le même sens, art. 105 al. 1 let. b ch. 3 LTVA dans la version en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2018 [RO 2017 3575]). Quant au second alinéa de l'art. 105 LTVA, il prévoit que la prescription ne court plus (« Verfolgungsverjährung tritt nicht mehr ein » dans la version allemande, « L'azione penale non si prescrive più » dans la version italienne) si une décision pénale ou un jugement de première instance a été rendu avant l'échéance du délai de prescription. A noter que dans l'arrêt précité 9C_716/2022 (consid. 5.7.5), la Haute Cour a précisé qu'une décision de perception subséquente au sens de l'art. 12 DPA présentait la qualité d'un jugement et était donc propre à interrompre la prescription dans le cadre de l'art. 105 al. 3 let. b en lien avec l'al. 2 LTVA. L'alinéa 4 de l'art. 105 LTVA dispose enfin que le droit de poursuivre une procédure pénale engagée (« Das Recht, eine eingeleitete Strafuntersuchung durchzuführen » dans la version allemande, « Il diritto di proseguire un procedimento penale avviato » dans la version italienne) se prescrit par cinq ans, étant précisé que la prescription est suspendue tant que l'inculpé se trouve à l'étranger.

6.5 Lors des travaux parlementaires relatifs à la simplification de la TVA, Hansruedi Stadler soulignait, en ce qui concerne la prescription de l'action pénale, que la nouvelle réglementation, actuellement ancrée dans la loi à

l'art. 105 LTVA, s'écartait considérablement de celle prévue à l'art. 11 DPA. Il ajoutait en substance que dans des cas extrêmes (« Im Extremfall »), s'il avait bien compris, il était possible qu'un délit fiscal ne soit jamais prescrit (BO [Bulletin officiel] 2009 E 438). Philipp Müller, rapporteur pour la Commission, relevait quant à lui que l'objectif de la nouvelle réglementation était de donner au contribuable une plus grande sécurité juridique, de le protéger d'une criminalisation en cas d'infraction mineure et, inversement, de sanctionner plus sévèrement les infractions graves (BO 2009 N 489).

6.6 Plusieurs auteurs se sont prononcés dans la doctrine sur le renvoi de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA aux al. 1 et 2 de l'art. 105 LTVA.

VALÉRIE PARIS relève d'abord que les prononcés pénaux et les ordonnances de non-lieu (art. 70 DPA) ainsi que les jugements de première instance d'acquiescement ou de condamnation ont pour effet d'éteindre la prescription. Elle ajoute ensuite que cela peut « avoir pour conséquence que l'assujettissement au sens de l'art. 12 DPA pourrait être imprescriptible (uniquement pour les infractions énumérées à l'art. 105 al. 3 lit. b LTVA) » (cf. VALÉRIE PARIS, MWSTG-Kommentar, n° 16 ad art. 105 ; dans le même sens, VALÉRIE PARIS, Taxe sur la valeur ajoutée / L'assujettissement subséquent selon l'article 12 DPA est-il encore et toujours une arme efficace de l'arsenal de lutte contre les infractions en matière de TVA ? in : OREF [édit.], Au carrefour des contributions – Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, 2020, p. 193).

MIRYA FAVAZZO et THOMAS SCHENK sont du même avis que l'auteure précitée. Ils relèvent que dans les procédures pénales en matière de TVA, la prescription selon l'art. 12 DPA suit en principe les règles de l'art. 42 LTVA, à l'exception des procédures pénales dont les infractions sont constitutives d'une soustraction de l'impôt ou d'infractions fiscales qualifiées. Dans ces cas, toujours selon ces deux auteurs, si l'AFC rend une décision pénale avant l'expiration du délai de cinq ans de l'art. 105 al. 4 LTVA, la perception de l'impôt devient également imprescriptible (cf. MIRYA FAVAZZO/THOMAS SCHENK, La particolarità della procedura penale in materia di IVA e imposta preventiva, in : NF [Novità fiscali] 4/2023, p. 271 ss, p. 275).

Selon STEFAN OESTERHELT, si les éléments constitutifs des art. 96 al. 4, 97 al. 2 ou 99 LTVA, ou des art. 14 à 17 DPA sont réalisés, la demande de restitution selon l'art. 12 al. 1 let. a DPA est soumise au régime de la prescription applicable aux délits en matière de TVA (art. 105 al. 1 et 2 LTVA). Selon cet auteur, cela ne peut toutefois s'appliquer que si non seulement les éléments constitutifs objectifs, mais également les éléments constitutifs

subjectifs des délits en question sont réunis (ce dernier point est contesté par PARIS, op. cit., n° 16, qui indique qu'il suffit que les conditions objectives soient réalisées ; point de vue de PARIS confirmé par le Tribunal fédéral dans son arrêt précité 9C_716/2022 consid. 5.7.1 [destiné à la publication aux ATF]) (cf. STEFAN OESTERHELT, Verjährung im Steuerrecht, in : Archives de droit fiscal suisse [ci-après : Archives] 79, p. 817 ss, p. 840).

DIEGO CLAVADETSCHER et SONJA BOSSART ne partagent pas le point de vue des auteurs cités plus haut. Ils soulignent, certes, que dans les cas mentionnés à l'art. 105 al. 3 let. b LTVA, on se réfère aux délais de prescription de l'action pénale définis au premier alinéa de l'art. 105 LTVA. Selon eux, les motifs de cette exception s'expliquent en raison notamment de la gravité de la violation du droit (cf. DIEGO CLAVADETSCHER/SONJA BOSSART, Kommentar MWSTG, n° 27 ad art. 105). Ils estiment cependant que la référence de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA à l'art. 105 al. 2 LTVA n'a aucun sens (« keinen Sinn ») et doit être considérée comme une erreur du législateur (« einem gesetzgeberischen Versehen »), dans la mesure où l'art. 105 al. 2 LTVA forme un tout avec l'art. 105 al. 4 LTVA et n'est pas lié à l'art. 105 al. 1 LTVA. Ils sont ainsi d'avis qu'un tel traitement de faveur pour les rappels d'impôt selon l'art. 12 DPA ne se justifie pas (cf. CLAVADETSCHER/BOSSART, Kommentar MWSTG, n° 28 ad art. 105). En revanche, ils estiment que si une décision au sens de l'art. 105 al. 2 LTVA a été rendue dans le délai imparti, la prescription de l'action pénale ne peut plus être acquise, c'est-à-dire qu'il n'existe plus aucun délai pour la procédure judiciaire qui suit l'ordonnance pénale ou le jugement de première instance (cf. CLAVADETSCHER/BOSSART, Kommentar MWSTG, n° 21 ad art. 105).

PIRMIN BISCHOF ne s'exprime pas directement sur le renvoi en question. Il qualifie toutefois l'imprescriptibilité de fait de l'action pénale au sens de l'art. 105 al. 2 LTVA de « unschön », tout en relevant qu'elle correspond à la volonté du législateur (cf. PIRMIN BISCHOF, Revision des MWST-Verfahrensrechts und MWST-Strafrechts, in : ECS [L'expert-comptable suisse] 6-7/2009, p. 492, p. 498).

Enfin, toujours sous l'angle de la prescription de l'action pénale pour les infractions en matière de TVA, HENRI TORRIONE relève également qu'une fois les délais de prescription des art. 105 al. 1 et 105 al. 4 LTVA respectés, l'art. 105 al. 2 LTVA a pour effet de confirmer qu'il « n'y a plus de délai de prescription à respecter selon la LTVA » (cf. HENRI TORRIONE, in : OREF [édit.], Les procédures en droit fiscal, 4^e éd. 2021, p. 1094).

6.7 Le Tribunal fédéral a récemment rendu un arrêt en matière de droits de douane et d'impôt sur les importations dans lequel il a examiné la question de la prescription de l'assujettissement (cf. art. 12 DPA) au sens de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA (arrêt déjà cité du TF 9C_716/2022 [destiné à la publication aux ATF]). Il convient de présenter l'analyse et le résultat auxquels le Tribunal fédéral est parvenu.

Il relève en substance que le droit pénal de la TVA ne connaît pas de suspension de délai pendant la durée d'une procédure de réclamation, de recours ou d'une procédure judiciaire concernant l'assujettissement à la prestation ou à la restitution (contrairement à l'art. 11 al. 3 let. a DPA) ou pendant qu'une procédure pénale fiscale est en cours (contrairement à l'art. 42 al. 4 LTVA). L'interruption de la prescription n'est pas non plus prévue (contrairement à l'art. 42 al. 2 et 3 LTVA). Il indique ainsi que pour remplacer la suspension et l'interruption, l'art. 105 al. 2 LTVA dispose que la prescription de l'action pénale ne court plus si une décision pénale ou un jugement de première instance a été rendu en temps utile. Il relève en substance que cette règle est manifestement inspirée du droit pénal général (Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP, RS 311.0]) qui, depuis la modification du 5 octobre 2001, ne connaît plus non plus de suspension de délai pour la prescription de l'action pénale, mais exclut en revanche la prescription si, avant son échéance, un jugement de première instance a été rendu (cf. art. 70 CP dans sa version du 5 octobre 2001 [RO 2002 2993] ; depuis le 1^{er} janvier 2007 : art. 97 al. 1 et 3 CP ; cf. ATF 146 IV 59 consid. 3.3 et 3.4.6 ; arrêt du TF 9C_716/2022 précité consid. 5.7.2). Il ajoute que contrairement au CP, qui ne connaît plus qu'un seul délai de prescription de l'action pénale depuis la réforme précitée, le droit pénal de la TVA fixe toutefois deux délais à l'autorité de poursuite pénale. Le premier, prévu à l'art. 105 al. 1 LTVA, concerne l'engagement de la poursuite pénale. Il est de sept ans dans le domaine de l'impôt sur les importations (art. 105 al. 1 let. d LTVA dans sa version jusqu'au 31 décembre 2017 [RO 2009 5253] ou art. 105 al. 1 let. c LTVA dans sa version depuis le 1^{er} janvier 2018 [RO 2017 3588]). Le second délai, prévu à l'art. 105 al. 4 LTVA, exige de l'autorité de poursuite pénale qu'elle mène à bien les enquêtes pénales ouvertes dans un délai de cinq ans.

Le Tribunal fédéral constate, s'agissant de la perception subséquente de l'impôt sur les importations, que l'art. 105 al. 3 let. b LTVA ne renvoie qu'aux alinéas 1 et 2 de cet article, et non à l'alinéa 4 (consid. 5.7.3). Il considère que ce renvoi seulement partiel à la réglementation pénale en matière de TVA laisse une certaine marge d'appréciation. Selon lui, il pourrait par exemple être compris dans le sens que l'ouverture de la procédure pénale

dans les délais et donc le respect du délai prévu à l'alinéa 1 entraîne déjà l'imprescriptibilité de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution selon l'art. 12 DPA, auquel cas le renvoi de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA à l'alinéa 2 serait redondant. Inversement, on pourrait aussi déduire de l'alinéa 2, pour que la créance de perception subséquente ne soit pas prescrite, qu'il faut non seulement que l'action soit introduite, mais également qu'une décision pénale ou un jugement de première instance soit rendu dans le délai prévu à l'alinéa 1. Il souligne qu'il est également possible qu'il s'agisse d'une erreur du législateur, soit parce que le renvoi aurait dû se limiter à l'alinéa 1 (le Tribunal fédéral cite CLAVADETSCHER/BOSSART, Kommentar MWSTG, n° 28 ad art. 105, et note que ces auteurs sont avant tout gênés par les conséquences de l'imprescriptibilité de l'alinéa 2, sans toutefois expliquer quelle autre conséquence l'introduction en temps utile de la poursuite pénale selon l'alinéa 1 doit avoir sur la prescription de la créance de perception subséquente), soit parce que l'alinéa 4 aurait également dû être mentionné (le Tribunal fédéral se référant à ce sujet au Message du 24 août 2022 relatif à la loi fédérale sur la partie générale relative à la perception des redevances et sur le contrôle de la circulation transfrontalière des marchandises et des personnes par l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières et à la nouvelle loi sur les droits de douane [Message relatif à la révision totale de la loi sur les douanes], FF 2022 2724, p. 301-302, selon lequel le renvoi de l'art. 105 al. 3 LTVA doit être complété en conséquence dans le cadre de la révision du droit douanier).

Après un examen des travaux parlementaires relatifs à la simplification de la TVA, ainsi que des procès-verbaux des commissions, le Tribunal fédéral en déduit que ces documents ne fournissent pas d'indication concluante sur la *ratio legis* de l'art. 105 al. 3 let. b en relation avec les alinéas 1 et 2 LTVA (consid. 5.7.4).

Il relève que, dans la pratique, les autorités administratives semblent appliquer l'art. 105 LTVA de telle sorte que ce n'est pas encore l'engagement de la procédure pénale qui suspend le délai de prescription, respectivement entraîne l'imprescriptibilité de la créance, mais, en plus de la décision pénale et du jugement de première instance, la notification de la décision relative à l'assujettissement à une prestation ou à une restitution (consid. 5.7.5, qui se réfère au Message relatif à la révision totale de la loi sur les douanes, p. 301-302). Il constate que cette conséquence juridique ne découle, certes, pas directement du libellé de la disposition. Mais, selon lui, cela permet en définitive d'établir le parallélisme avec le droit douanier que l'art. 105 al. 1 let. b LTVA poursuit en ce qui concerne l'impôt sur les

importations, d'autant plus que la suspension de la prescription pour la durée de la procédure de recours selon l'art. 11 al. 3 let. a DPA a finalement un effet comparable. Cet effet de la décision sur l'assujettissement subséquent à la prestation peut en outre également être fondé sur la jurisprudence constante selon laquelle les prononcés de confiscation en droit pénal administratif sont considérés comme des jugements de première instance aux fins de l'interruption de la prescription dans le cadre de la procédure de confiscation (consid. 5.7.5 et les références jurisprudentielles citées). Toujours d'après le Tribunal fédéral, compte tenu de la fonction de l'art. 12 DPA, qui s'apparente à celle d'une confiscation, il convient d'accorder également cet effet à une décision séparée de l'autorité administrative relative à l'assujettissement subséquent à la prestation concernant l'impôt sur les importations dans le cadre de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA en relation avec l'alinéa 2, dès lors que cette décision n'est pas rendue uniquement sur une base sommaire, qu'elle est soumise à un recours et qu'elle a la qualité d'un jugement (« Urteilsqualität »). Dans l'intérêt d'une harmonisation avec le droit douanier et l'art. 11 al. 3 let. a DPA, la prescription de l'assujettissement subséquent à la prestation ne doit toutefois pas se fonder sur la date de la décision (comme c'est le cas en droit pénal : ATF 146 IV 59 consid. 3.3), mais sur la notification de la décision en tant que point de départ du délai de recours.

Le Tribunal fédéral considère, en définitive, que la notification de la décision de l'Office fédéral de la douane et de la sécurité des frontières (OFDF), respectivement du bureau des douanes ou de la direction d'arrondissement (cf. art. 116 LD), concernant l'assujettissement subséquent à la prestation, en cas de délit en matière d'impôt sur les importations au sens de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA, a pour conséquence l'imprescriptibilité de la créance, si cette notification intervient avant l'expiration du délai de prescription prévu à l'art. 105 al. 1 LTVA. Dans le cas jugé, comme la décision de perception subséquente avait été notifiée avant l'expiration de ce délai, la créance découlant de l'art. 12 DPA en matière de perception subséquente de l'impôt sur les importations n'était pas prescrite (consid. 5.8).

6.8 Le Message relatif à la révision totale de la loi sur les douanes sur lequel le Tribunal fédéral s'est notamment reposé pour en déduire la pratique de l'autorité douanière précise, en ce qui concerne les art. 105 al. 2 et 3 LTVA, ce qui suit (FF 2022 2724, p. 301-302) :

« En vertu de l'art. 105, al. 2, les mandats de répression passés en force sont assimilés à un jugement de première instance. Ce principe est inscrit dans la loi par souci de clarté. Cela permet également d'établir clairement que les

mandats de répression ne constituent pas en soi des jugements de première instance.

La prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution en vertu de l'art. 12 DPA est régie dans le droit en vigueur par l'art. 105, al. 1 et 2, LTVA. Etant donné que ces alinéas réglementent uniquement la prescription pour engager une poursuite pénale et qu'il manque un renvoi à la prescription de l'exécution visée à l'al. 4, l'assujettissement à une prestation ou à une restitution peut se prescrire avant que la poursuite pénale soit prescrite. Dans certaines situations, la décision relative à l'assujettissement à une prestation doit donc être rendue, pour des motifs liés à la prescription, avant que l'instruction pénale soit achevée. Afin de corriger le plus simplement possible cette omission aux conséquences singulières, un renvoi complémentaire à l'art. 105, al. 4, LTVA s'impose. L'ajout de cette précision permet de mener à terme l'instruction pénale et d'établir suffisamment les faits avant que la décision relative à l'assujettissement à la prestation soit rendue ».

6.9

6.9.1 En l'espèce, il ressort du dossier qu'une enquête relevant du droit pénal administratif a été ouverte à l'encontre du recourant, le 24 janvier 2018, en raison de soupçons d'infractions au sens des art. 14 DPA, 96 et 98 LTVA. A l'appui de sa décision sur réclamation, l'AFC a relevé qu'un prononcé pénal a été notifié au recourant en date du 23 décembre 2022 et que les faits qui lui sont reprochés pour les périodes fiscales en cause ont été qualifiés d'escroquerie au sens de l'art. 14 al. 2 DPA. Interpellée par le Tribunal, l'AFC a transmis une copie du prononcé pénal du 20 décembre 2022, aux termes duquel le recourant a notamment été déclaré coupable d'escroquerie en matière de contributions au sens de l'art. 14 al. 2 DPA, commise dans le cadre de son entreprise individuelle, durant les périodes fiscales 2011 à 2015 (cf. Faits, let. N *supra*). Dans ses déterminations du 31 janvier 2024, l'AFC s'est référée au chiffre 2 de sa décision sur réclamation. Elle a ajouté que sa décision du 27 mai 2022 et sa décision sur réclamation du 22 décembre 2022 valent, selon la récente jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. consid. 6.7 *supra*), jugements de première instance au sens de l'art. 105 al. 2 LTVA. L'AFC en déduit ainsi « que les créances pour les périodes fiscales 2012 à 2017 étaient déjà imprescriptibles non seulement dès la notification du prononcé pénal du 20 décembre 2022, mais déjà dès le prononcé de la décision du 27 mai 2022 » (p. 2). Or, ce faisant, on doit constater que plus de 7 ans (délai de l'art. 105 al. 1 let. e LTVA dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017) séparent les premières périodes fiscales qui seraient devenues imprescriptibles du moment où le prononcé pénal, respectivement la décision de perception sub-séquentes, ont été rendus (mai et décembre 2022).

On doit par conséquent se demander si cette position est encore soutenable après que le Tribunal fédéral a, comme on l'a vu plus haut (cf. consid. 6.7 *supra*), rendu récemment un arrêt en matière de droits de douane et d'impôt sur les importations traitant de la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution (cf. art. 12 DPA) approuvant la pratique des autorités douanières consistant à devoir rendre la décision de perception subséquente encore dans le délai prévu par l'art. 105 al. 1 LTVA. Comme souligné juste avant, cet arrêt porte donc uniquement sur l'impôt à l'importation et ne concerne pas la TVA perçue sur le territoire suisse. De plus, dans son arrêt, le Tribunal fédéral s'appuie sur une solution retenue, dans la pratique, par les autorités administratives douanières. Le Tribunal de céans considère ainsi que les considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral lui laissent une marge de manœuvre dans l'interprétation des dispositions légales applicables au cas d'espèce.

De l'avis du Tribunal de céans, il convient en premier lieu d'examiner quelles sont les délais applicables à la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution selon l'art. 12 DPA, s'agissant de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, lorsqu'une infraction mentionnée à l'art. 105 al. 3 let. b LTVA est réalisée (cf. consid. 6.10 *infra*). Il s'agira, dans un second temps, de se demander quelles conséquences doivent être attachées au respect de ces délais, en particulier si cela entraîne effectivement l'imprescriptibilité des créances visées comme le soutient l'AFC (cf. consid. 6.11 *infra*).

6.10

6.10.1 Le Tribunal de céans considère que la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution selon l'art. 12 DPA, s'agissant de l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, lorsqu'une infraction mentionnée à l'art. 105 al. 3 let. b LTVA est réalisée, est soumise à deux délais, peu importe que la disposition précitée renvoie aux alinéas 1 et 2, et pas à l'alinéa 4.

En effet, l'alinéa 1, qui fixe un premier délai, se réfère expressément au « droit d'engager une poursuite pénale », alors que l'alinéa 2 se réfère à une étape ultérieure de la procédure, à savoir le moment où une « décision pénale ou un jugement de première instance a été rendu ». Si le délai à respecter dans le cadre de l'alinéa 1 est clairement indiqué dans le texte légal (en l'occurrence, il s'agit d'un délai de sept ans après la fin de la période fiscale concernée dans le cadre des infractions figurant à l'art. 105 al. 1 let. e LTVA dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017), l'art. 105 al. 2 LTVA exige que la décision pénale ou le jugement de

première instance soit rendu « avant l'échéance du délai de prescription ». Or, de l'avis du Tribunal, l'échéance précitée ne se réfère pas aux délais de prescription de l'art. 105 al. 1 LTVA, mais bien à celui de cinq ans de l'art. 105 al. 4 LTVA, ce dernier fixant le délai dans lequel la décision ou le jugement de première instance doit être rendu. Ainsi, en indiquant à l'art. 105 al. 2 LTVA que la « prescription ne court plus si une décision pénale ou un jugement de première instance a été rendu avant l'échéance du délai de prescription » (mis en évidence par le Tribunal), le délai de prescription auquel se réfère le législateur est concrétisé à l'art. 105 al. 4 LTVA. Certes, si un renvoi exprès de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA à l'alinéa 4 aurait été le bienvenu pour des raisons de clarté, il n'était pas indispensable, dès lors que « l'échéance du délai de prescription » mentionnée à l'art. 105 al. 2 LTVA doit être lue en relation avec l'art. 105 al. 4 LTVA. Il ressort donc de la systématique de la loi que les alinéas 2 et 4 de l'art. 105 LTVA sont liés.

On relèvera que cette solution correspond en partie à la position soutenue par DIEGO CLAVADETSCHER et SONJA BOSSART qui considèrent, à juste titre, que l'art. 105 al. 2 LTVA forme un tout avec l'art. 105 al. 4 LTVA et n'est pas lié à l'art. 105 al. 1 LTVA (cf. consid. 6.6 *supra*). En revanche, le Tribunal de céans ne partage pas le point de vue de ces auteurs, qui estiment que le renvoi de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA à l'art. 105 al. 2 LTVA n'a aucun sens et doit être considéré comme une erreur du législateur. Rien ne permet au Tribunal d'aboutir à cette conclusion, comme on le verra plus bas (cf. consid. 6.11.2).

Par ailleurs, le Tribunal de céans peine à comprendre la position de l'OFDF exprimée dans le Message relatif à la révision totale de la loi sur les douanes selon laquelle les alinéas 1 et 2 de l'art. 105 LTVA ne réglementeraient que la prescription pour engager une poursuite pénale (cf. consid. 6.8 *supra*). En effet, comme on l'a vu plus haut, les alinéas 1 (délai pour engager la poursuite pénale) et 2 (le délai de la prescription de l'action pénale une fois engagée) ne règlent pas la même question et l'alinéa 2 doit être lu en relation avec l'alinéa 4.

Ainsi, en définitive, et contrairement à l'avis de l'OFDF, le Tribunal interprète le renvoi de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA aux alinéas 1 et 2 de l'art. 105 LTVA en ce sens que le législateur souhaite que la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution selon l'art. 12 DPA soit réglée selon les dispositions régissant la prescription de l'action pénale, l'absence de renvoi exprès à l'alinéa 4 n'étant pas déterminant. En effet, le premier alinéa de l'art. 105 LTVA fixe le délai pour initier une procédure, alors que le second alinéa de l'art. 105 LTVA, en relation avec le quatrième

alinéa de l'art. 105 LTVA, exige que l'autorité fiscale, après ouverture de l'investigation, soit en mesure de rendre une première décision pénale ou d'obtenir qu'un jugement de première instance soit rendu dans un délai de cinq ans.

6.10.2 Dans le cas d'espèce, il découle par conséquent de ce qui précède que l'AFC, en ouvrant le 24 janvier 2018 une enquête relevant du droit pénal administratif à l'encontre du recourant, en raison de soupçons d'infractions au sens des art. 14 DPA, 96 et 98 LTVA, a engagé une poursuite pénale dans le délai de sept ans après la fin de la période fiscale 2012 selon l'art. 105 al. 1 let. e LTVA dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017. Ensuite, une décision pénale ou un jugement de première instance, ce dernier étant assimilé selon la récente jurisprudence du Tribunal fédéral à une décision de perception subséquente (cf. consid. 6.7 *supra*), a été rendu par l'AFC dans un délai de cinq ans après l'engagement de la poursuite pénale selon les alinéas 2 et 4 de l'art. 105 LTVA, à savoir le 23 décembre 2022 pour la décision pénale, respectivement le 27 mai 2022 pour la décision assimilée à un jugement de première instance.

Il s'ensuit que les deux délais des art. 105 al. 1 let. e LTVA dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 et 105 al. 2 en relation avec l'art. 105 al. 4 LTVA ont été respectés par l'AFC. Il convient encore à ce stade, comme relevé plus haut, de déterminer quelles conséquences doivent être attachées au respect de ces délais, notamment si cela entraîne effectivement l'imprescriptibilité des créances visées comme le soutient l'AFC.

6.11

6.11.1 A cet égard, on rappellera que le Tribunal fédéral a admis une telle imprescriptibilité en matière de droits de douane et d'impôt sur les importations (cf. consid. 6.7 *supra*), ce qui ne dispense toutefois pas le Tribunal de céans d'examiner si une conclusion similaire s'impose en ce qui concerne la TVA perçue sur le territoire suisse.

6.11.2 Comme l'a retenu le Tribunal plus haut, il ressort de la systématique de l'art. 105 LTVA que les alinéas 2 et 4 de cette disposition sont liés (cf. consid. 6.10.1 *supra*). Cette conclusion ne permet cependant pas d'en déduire que le renvoi exprès de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA à l'alinéa 2 de la même disposition doit être considéré comme une erreur du législateur, simplement parce que ce dernier n'a pas renvoyé à l'alinéa 4.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (cf. consid. 6.2 *supra*), il n'est possible de s'écarter des dispositions légales précitées que s'il existe des motifs sérieux de penser que ces textes ne correspondent pas en tous points au sens véritable des dispositions visées et conduisent à des résultats que le législateur ne peut pas avoir voulus et qui heurtent le sentiment de la justice ou le principe de l'égalité de traitement.

En l'occurrence, le texte de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA, ainsi que le renvoi qu'il contient notamment à l'alinéa 2 de l'art. 105 LTVA doit être qualifié de clair. Certes, il est vrai que le libellé du texte en français de l'art. 105 al. 2 LTVA comprend un raccourci malheureux. Cette disposition doit être lue comme suit : « La prescription [de l'action pénale] ne court plus si une décision pénale ou un jugement de première instance a été rendu avant l'échéance du délai de prescription ». Cette thèse est corroborée par les versions allemande (« Die Verfolgungsverjährung tritt nicht mehr ein [...] ») et italienne (« L'azione penale non si prescrive più [...] ») de l'art. 105 al. 2 LTVA, ainsi que par l'intitulé en français de l'art. 105 LTVA (« Prescription de l'action pénale »). On relèvera également que les textes en allemand et en italien de l'art. 105 al. 2 LTVA diffèrent légèrement de la version française sur un autre point. Alors que le texte en français prévoit que la prescription de l'action pénale ne court plus, les versions allemande et italienne sont plus précises. La version allemande indique que la prescription de l'action pénale n'intervient plus (« [...] tritt nicht mehr ein ») et la version italienne que l'action pénale ne se prescrit plus (« [...] non si prescrive più »).

En l'occurrence, le Tribunal de céans comprend l'art. 105 LTVA, en ce sens que le législateur souhaite que la prescription selon l'art. 12 DPA, en ce qui concerne les infractions mentionnées à l'art. 105 al. 3 let. b LTVA, soit réglée sous l'angle des deux délais des alinéas 1 et 2 en relation avec l'alinéa 4 (cf. consid. 6.10 *supra*). Une fois ces deux délais respectés, aucun autre délai supplémentaire n'entre en ligne de compte, toujours selon la volonté du législateur.

6.11.3 Cette interprétation est confirmée par la teneur de l'art. 105 al. 3 let. a LTVA, qui renvoie expressément à l'art. 42 LTVA (pour toutes les infractions qui ne sont pas visées à l'art. 105 al. 3 let. b LTVA). L'utilisation du terme « en principe » à l'art. 105 al. 3 let. a LTVA et le renvoi à l'art. 42 LTVA permet de comprendre qu'il s'agit de la règle, alors que l'art. 105 al. 3 let. b LTVA (pour les infractions visées à l'art. 105 al. 3 let. b LTVA) et le renvoi aux alinéas 1 et 2 de l'art. 105 LTVA est l'exception.

Le Tribunal ne voit pas de motifs sérieux qui justifieraient de renoncer à cette exception, qui a été expressément mentionnée par le législateur à l'art. 105 al. 3 let. b LTVA. En adoptant les dispositions légales précitées, et en mentionnant expressément l'art. 42 LTVA à l'art. 105 al. 3 let. a LTVA, le législateur ne pouvait pas ignorer que le renvoi de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA à l'alinéa 2 de l'art. 105 LTVA écartait l'application de l'art. 42 al. 6 LTVA. Dans ces conditions, en cas d'infraction aux art. 96 al. 4, 97 al. 2, ou 99 LTVA, ou aux art. 14 à 17 DPA, la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution selon l'art. 12 DPA n'intervient plus si une décision pénale ou un jugement de première instance a été rendu avant l'échéance du délai de prescription. Cette imprescriptibilité, qui intervient uniquement lorsque les deux délais des alinéas 1 et 2 en relation avec l'alinéa 4 sont respectés, correspond à la volonté du législateur.

6.11.4 L'examen des travaux parlementaires portant sur la simplification de la TVA ne permet pas d'aboutir à une autre conclusion.

Lors des travaux parlementaires, un parlementaire avait souligné qu'il était possible, dans certains cas, qu'un délit fiscal ne soit jamais prescrit (cf. consid. 6.5 *supra*).

Il ressort également des débats que l'objectif de la nouvelle réglementation était de donner au contribuable une plus grande sécurité juridique, de le protéger d'une criminalisation en cas d'infraction mineure et, inversement, de sanctionner plus sévèrement les infractions graves (cf. consid. 6.5 *supra*). Certes, l'imprescriptibilité de l'action pénale en matière de TVA (en vertu de l'art. 105 al. 2 LTVA) et l'imprescriptibilité de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution selon l'art. 12 DPA (selon le renvoi de l'art. 105 al. 3 let. b à l'art. 105 al. 2 LTVA) n'offrent pas aux contribuables une plus grande sécurité juridique. Il ne faut cependant pas perdre de vue, comme cela a été relevé plus haut, qu'un des objectifs de cette nouvelle réglementation consistait également à sanctionner plus sévèrement les infractions graves. Or l'imprescriptibilité selon l'art. 12 DPA concerne uniquement certaines infractions graves en matière de TVA strictement délimitées à l'art. 105 al. 3 let. b LTVA, de sorte qu'elle est également compatible avec un des objectifs de la nouvelle réglementation. De plus, cette imprescriptibilité n'est pas automatique : en plus d'être limitée à certaines infractions graves, les deux délais de prescription des art. 105 al. 1 let. e LTVA dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 et 105 al. 2 en relation avec l'art. 105 al. 4 LTVA doivent au préalable également avoir été respectés. Ainsi, sur la base des travaux parlementaires, il est impossible d'en

déduire que le législateur n'a pas voulu ce résultat, qui découle de l'interprétation de l'art. 105 LTVA.

6.11.5 Un argument téléologique confirme encore cette solution. L'application du délai de prescription absolu de 10 ans de l'art. 42 al. 6 LTVA dans l'hypothèse de l'application de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA n'aurait aucun sens. On rappellera au préalable que l'application de l'art. 42 LTVA est expressément exclue à l'art. 105 al. 3 let. b LTVA, ce qui est confirmé par l'analyse des lettres a et b de l'art. 105 al. 3 LTVA (cf. consid. 6.11.3 *supra*). Ensuite, comme cela a été relevé plus haut, il est clair que le renvoi de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA aux alinéas 1 et 2 de l'art. 105 LTVA implique que la prescription de l'assujettissement à une prestation ou à une restitution selon l'art. 12 DPA soit réglée selon les dispositions applicables à la prescription de l'action pénale. Ainsi, le respect des délais de sept ans pour initier la procédure et de cinq ans pour clôturer celle-ci par une décision pénale ou un jugement de première instance écarte toute application du délai de prescription absolu de 10 ans prévu à l'art. 42 al. 6 LTVA. Celui-ci serait du reste totalement étranger au système voulu par le législateur, en application de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA. Il est évident que le législateur n'a pas souhaité, dans le cas d'espèce, l'application de trois délais de prescription différents (sept ans, cinq ans et dix ans), dont le respect et la coordination seraient impossibles.

6.11.6 On soulignera enfin que, dans la doctrine, plusieurs auteurs sont également d'avis qu'une fois les délais de prescription de l'art. 105 LTVA respectés, l'art. 105 al. 2 LTVA a pour effet de confirmer qu'il n'y a plus d'autres délais de prescription à respecter selon la LTVA (cf. consid. 6.6 *supra*).

6.11.7 En résumé, l'assujettissement à la prestation ou à la restitution selon l'art. 12 DPA est devenue imprescriptible, en application du renvoi de l'art. 105 al. 3 let. b LTVA aux alinéas 1 et 2 de l'art. 105 LTVA, et du respect des délais de sept ans et de cinq ans prévus aux art. 105 al. 1 let. e LTVA dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017 et 105 al. 2 en relation avec l'art. 105 al. 4 LTVA. Il découle de ce qui précède que la créance fiscale pour l'année 2012 n'est pas prescrite. En effet, comme on l'a vu plus haut, le délai absolu de prescription de l'art. 42 al. 6 LTVA n'est pas applicable en l'espèce. Cette solution correspond à la volonté du législateur et le Tribunal n'a aucune raison de s'en écarter. Elle ne heurte enfin ni le sentiment de la justice ni le principe de l'égalité de traitement. La même conclusion s'impose pour les autres périodes fiscales visées par la présente procédure (soit les périodes fiscales 2013 à 2017).

7.

7.1 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 (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (cf. art. 71 et 86 al. 1 LTVA ; ATF 140 II 202 consid. 5.4 ; arrêt du TF 2C_1077/2012 du 24 mai 2014 [traduit in : Revue de droit fiscal et de droit administratif {RDAF} 2015 II 171] consid. 2.1 ; arrêts du TAF A-1679/2015 du 24 mai 2016 consid. 4.1 ; A-1662/2014 du 28 juillet 2015 consid. 4.1 [confirmé par arrêt du TF 2C_797/2015 du 2 septembre 2016] ; PIERRE SCHEUNER, MWSTG-Kommentar, n° 1 ss ad art. 71). Autrement dit, l'AFC n'a pas à intervenir à cet effet, si ce n'est à des fins de contrôle (cf. art. 78 LTVA), et n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. arrêts du TAF A-1679/2015 précité consid. 4.1 ; A-2657/2014 du 1^{er} juin 2015 consid. 3.3 ; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, 2009, chap. 6 n° 144 ss).

7.2 Parmi les obligations incombant à l'assujetti figurent en particulier celles liées à la comptabilité. 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 pouvant exceptionnellement fixer des obligations allant au-delà des dispositions du droit commercial si ces contraintes sont indispensables à une perception correcte de l'impôt.

7.2.1 Les opérations commerciales doivent être enregistrées dans l'ordre chronologique, sans discontinuité et de manière actuelle, c'est-à-dire sans délai suite à leur réalisation. L'assujetti est tenu d'enregistrer les recettes et les dépenses intégralement et en toute sincérité, sous une forme non modifiable (cf. Info TVA 16, « Comptabilité et facturation », ch. 1.3). Le suivi des opérations commerciales à partir de la pièce justificative individuelle jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité, et vice-versa, doit pouvoir être garanti en tout temps et sans perte de temps, y compris par sondage. Ceci suppose en particulier une organisation claire des livres comptables, ainsi que des libellés compréhensibles dans les écritures comptables et dans les journaux, des pièces justificatives avec mention des imputations et des paiements, de même qu'un classement et une conservation en bon ordre et de manière systématique des livres comptables et des pièces justificatives (cf. Info TVA 16, ch. 1.5 ; arrêts du TAF A-1098/2019 du 10 septembre 2019 consid. 2.2.1 [décision confirmée

par arrêt du TF 2C_885/2019 du 5 mars 2020] ; A-1679/2015 précité consid. 4.2 ; A-1331/2013 du 2 octobre 2014 consid. 5.2.2 et 5.2.3).

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 (cf. art. 42 al. 6 LTVA), l'art. 958f du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) étant réservé. Selon la pratique de l'AFC, confirmée par la jurisprudence, une comptabilité qui n'est pas tenue correctement, de même que l'absence des comptes annuels, de documents et de justificatifs, peuvent entraîner une détermination par estimation de la TVA, fondée sur l'art. 79 LTVA (cf. Info TVA 16, ch. 1.4 qui parle « d'approximation » ; arrêts du TAF A-1098/2019 précité consid. 2.2.1 ; A-1679/2015 précité consid. 4.2 ; A-1662/2014 précité consid. 4.2.3 ; cf. également BRITTA REHFISCH/ROGER ROHNER, MWSTG-Kommentar, n° 9 ss ad art. 70).

7.2.2 L'assujetti doit tenir au moins un livre de caisse, même s'il encaisse et décaisse peu d'argent liquide. Ses livres doivent mentionner tous les chiffres d'affaires et ceux-ci doivent être justifiés par les pièces correspondantes (cf. arrêts du TF 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.2 ; 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-1098/2019 précité consid. 2.2.2 ; A-5892/2018 du 4 juillet 2019 consid. 2.4.3 ; A-3821/2017 du 24 avril 2019 consid. 2.2.2 ; A-5743/2015 du 7 novembre 2016 consid. 3.2.4 ; A-351/2014 du 10 juillet 2014 consid. 4.2.4).

7.3

7.3.1 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. art. 79 al. 1 LTVA ; cf. arrêts du TF 2C_576/2015 du 29 février 2016 consid. 3.4 ; 2C_206/2012 du 6 septembre 2012 consid. 2.3 ; arrêts du TAF A-1098/2019 précité consid. 2.3.1 ; A-5892/2018 du 4 juillet 2019 consid. 2.5.1 ; A-3821/2017 du 24 avril 2019 consid. 2.3.1 ; A-1133/2018 du 26 septembre 2018 consid. 2.5.1 ; A-1679/2015 précité consid. 4.3.1). Les deux premières conditions sont de nature formelle, la dernière étant de nature matérielle. Lorsqu'une comptabilité contient des lacunes du point de vue formel, l'AFC n'a pas à se demander si elle présente des lacunes d'ordre matériel, l'inverse étant aussi vrai (cf. arrêts du TAF A-3141/2015 du 18 janvier 2017 consid. 8.1 ; A-1679/2015 précité consid. 4.3.1 ; JÜRIG STEIGER, MWSTG-

Kommentar, n° 7 ss ad art. 79 ; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in : Archives 69 511, ch. 3.1.2).

7.3.2 L'art. 79 al. 1 LTVA distingue deux cas de figure. D'une part, une taxation par estimation a lieu lorsque des violations des règles formelles concernant la tenue des comptes apparaissent et qu'elles sont d'une gravité telle que la véracité matérielle des résultats comptables s'en trouve remise en cause (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4a ; arrêts du TF 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 3 ; 2A.437/2005 du 3 mai 2006 consid. 3.1 ; arrêts du TAF A-1098/2019 précité consid. 2.3.2 ; A-5892/2018 précité consid. 2.5.2 ; A-1133/2018 précité consid. 2.5.2 ; A-1331/2013 précité consid. 5.3.2). Il faut notamment citer le cas où la comptabilité d'un assujetti relative au compte de caisse présente des soldes négatifs durant la période en cause et qu'aucun livre de caisse n'est tenu pour cette même période (cf. arrêts du TF 2C_885/2019 précité consid. 5.5 ; 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 5.2.2). La taxation par estimation est ainsi une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation d'utiliser en cas de lacunes dans la tenue d'une comptabilité. Autrement dit, celle-ci s'impose à chaque fois qu'il n'est pas possible d'établir une taxation en bonne et due forme sur la base des documents comptables à disposition (cf. arrêt du TF 2A.552/2006 du 1^{er} février 2007 consid. 3.2 ; arrêts du TAF A-1098/2019 précité consid. 2.3.2 ; A-1679/2015 précité consid. 4.3.1 ; A-1662/2014 précité consid. 4.3.2).

Une estimation intervient par ailleurs également lorsque les résultats présentés ne correspondent manifestement pas à la réalité, soit que des indices peuvent laisser apparaître que les documents comptables ne cernent pas avec exactitude la situation économique (ou réelle) de l'entreprise, soit que les résultats comptables présentés s'écartent sensiblement des résultats obtenus au moyen des coefficients expérimentaux, le contribuable n'étant pas en mesure de rendre au moins vraisemblable les circonstances particulières à l'origine de cette différence (cf. arrêts du TAF A-1133/2018 précité consid. 2.5.2 ; A-1331/2013 précité consid. 5.3.2 ; A-704/2012 du 27 novembre 2013 consid. 5.2.2 ; MOLLARD, op. cit., ch. 3.1.1).

7.4

7.4.1 Si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'AFC n'est pas seulement autorisée, mais bien tenue de procéder à une telle 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. Au contraire, il s'agit d'éviter que l'assujetti qui a rempli son devoir

de collaboration ne soit tenu de payer des impôts plus élevés que celui dont un contrôle ultérieur de la comptabilité est impossible pour des motifs qui lui sont imputables. La violation de devoirs de procédure ne doit pas être récompensée (cf. arrêts du TF 2C_530/2019 23 janvier 2020 consid. 4.1.4 ; 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 ; 2C_1077/2012 précité consid. 2.3 ; 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 2.2 ; arrêts du TAF A-1098/2019 précité consid. 2.4.1 ; A-3821/2017 du 24 avril 2019 consid. 2.4.1 ; A-1133/2018 précité consid. 2.6.1 ; A-1679/2015 précité consid. 4.3.1 ; MOLLARD, op. cit., ch. 3.2.1).

7.4.2 Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit tenir compte de toutes les circonstances dont elle a connaissance et choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause et aboutit à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité (cf. arrêts du TF 2C_885/2019 précité consid. 6.1 ; 2C_950/2015 du 11 mars 2016 consid. 4.5 et 2C_576/2015 précité consid. 3.4 ; arrêts du TAF A-1133/2018 précité consid. 2.6.2 ; A-3141/2015 précité consid. 8.2 ; STEIGER, MWSTG-Kommentar, n° 23 ad art. 79). 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 (ou coefficients) 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-3141/2015 précité consid. 8.2 ; A-1331/2013 précité consid. 5.3.4 ; MOLLARD, op. cit., ch. 3.2.2). 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-1098/2019 précité consid. 2.4.2 ; A-1133/2018 précité consid. 2.6.2 ; A-1331/2013 précité consid. 5.3.4 ; A-704/2012 précité consid. 5.3.2).

7.5 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. 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-1098/2019 précité consid. 2.5 ; A-3141/2015 précité consid. 8.31 ; A-1679/2015 précité consid. 4.3.2 ; MOLLARD/OBERSON/TISSOT BENEDETTO, op. cit., p. 881 s. n. marg. 277 s.).

Dans un deuxième temps, il sied de se demander si l'AFC a procédé correctement à l'estimation. Là encore, le fardeau de la preuve incombe à l'autorité. En particulier, le Tribunal examine l'estimation sous l'angle du choix des méthodes par l'AFC et sur le point de savoir s'il a été tenu compte des particularités de l'entreprise (cf. arrêts du TAF A-3141/2015 précité consid. 8.3.2.2 et A-1662/2014 précité consid. 4.3.4 et 5.2.2.1). Cela étant, le Tribunal administratif fédéral – lors même que sa cognition n'est pas restreinte par la loi (cf. consid. 4.1 *supra*) – 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, c'est-à-dire si l'autorité a excédé ou abusé de son pouvoir d'appréciation (cf. arrêts du TF 2C_596/2016 du 11 janvier 2017 consid. 3.3.3 ; 2C_950/2015 précité consid. 4.5 ; 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 4.3, in : RDAF 2008 II 20, in : Revue fiscale [RF] 63/2008 p. 289, in : Archives 77 p. 343 confirmant tous la pratique du Tribunal administratif fédéral ; cf. aussi arrêts du TAF A-1098/2019 précité consid. 2.5 ; A-1133/2018 précité consid. 2.8.1 et 2.8.2 ; A-3141/2015 précité consid. 8.3.2.3 ; A-1679/2015 précité consid. 4.3.2 ; A-1662/2014 précité consid. 4.3.6). Toutefois, de jurisprudence constante, l'autorité de recours se doit de contrôler si l'AFC a satisfait aux obligations de motiver qui lui incombent (arrêts du TAF A-1331/2013 précité consid. 5.3.7 ; A-4876/2012 du 11 mars 2013 consid. 3.2.2).

Dans un troisième temps, s'il s'avère que les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est au recourant qu'il revient de fournir les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée par l'administration. Il appartient par ailleurs également au contribuable, le cas échéant, de prouver l'existence de conditions particulières devant conduire l'autorité fiscale à s'écarter des données d'expérience ; l'assujetti qui présente une structure de coûts inhabituelle par rapport à la moyenne doit pouvoir l'expliquer par des pièces justificatives (cf. arrêts du TF 2C_970/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 4.2 ; 2C_429/2009 précité consid. 3 ; arrêts du TAF A-1098/2019 précité consid. 2.5 ; A-3141/2015 précité consid. 8.3.3 ; A-1679/2015 précité consid. 4.3.2 ; A-5798/2011 du 29 mai 2012 consid. 5.2.1).

Le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences. Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation incorrecte juridiquement qu'il a lui-même créée (cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4c ; arrêts du TF 2C_1010/2018 du 21 décembre 2018 ; 2C_429/2009 précité consid. 3 ; 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 *in fine* ; arrêts du

TAF A-1098/2019 précité consid. 2.5 ; A-1133/2018 précité consid. 2.8.2 ; A-3141/2015 précité consid. 8.3.3). L'assujetti doit en effet tolérer l'incertitude qui résulte nécessairement de l'estimation opérée du fait de la violation de ses devoirs.

8.

En l'espèce, le Tribunal examinera d'abord si les conditions d'application de la taxation par estimation sont remplies (cf. consid. 8.1 *infra*), puis procédera au contrôle de l'estimation en elle-même (cf. consid. 8.2 *infra*), avant de se pencher sur les arguments et les moyens de preuve du recourant (cf. consid. 8.3 *infra*).

8.1 Concernant les conditions d'une taxation par estimation (première étape), il y a lieu d'exposer ce qui suit.

8.1.1 Dans la décision attaquée, l'AFC relève que lors du contrôle TVA du recourant, il est notamment apparu que de graves manquements dans la tenue de la comptabilité et des pièces justificatives avaient été commis. Elle ajoute que de nombreux chiffres d'affaires encaissés sur les comptes bancaires n'avaient pas été comptabilisés (ou avaient été faussement comptabilisés) et n'avaient pas été déclarés. Selon elle, il n'existait en outre aucune pièce justificative en lien avec les chiffres d'affaires (factures clients), étant précisé que ces dernières n'ont pas davantage été remises par la suite, malgré plusieurs demandes. Il ressort par ailleurs des explications de l'AFC que l'ensemble des prestations fournies aux consortiums n'avaient pas été comptabilisées et déclarées. Enfin, elle précise que pour les années 2016 et 2017, les documents et pièces comptables étaient inexistantes ou quasiment inexistantes. Ainsi, en résumé, la comptabilité telle que présentée lors du contrôle n'était manifestement pas complète, pas conforme à la vérité et ne pouvait pas être tenue pour probante.

De son côté, le recourant ne semble pas contester que les conditions d'une taxation par estimation soient réalisées. S'il ne s'exprime pas dans son recours à ce sujet en ce qui concerne les promotions « D. _____ » et « C. _____ », il admet en revanche avoir « omis d'émettre une facture pour les honoraires d'architecte » dans le cadre de la promotion « E. _____ », expliquant qu'il n'avait eu « que très peu de temps à consacrer aux travaux administratifs » (recours, p. 16). On relèvera que c'est au stade de la procédure de réclamation que le recourant a déposé un document intitulé « Explications pour les travaux des différents chantiers » dans lequel il évalue le montant total des travaux qu'il a réalisés dans le cadre de ces trois promotions (pièces 4 du bordereau des pièces

du mémoire de réclamation). On soulignera encore que le recourant a déposé, dans le cadre de la présente procédure de recours, une nouvelle estimation des travaux qu'il a effectués (pièces 18, 23 et 26 du bordereau des pièces du mémoire de recours).

Il ressort de ce qui précède et de l'examen du dossier que l'autorité inférieure n'avait pas d'autre solution que de procéder à une taxation par voie d'estimation.

8.1.2 Par conséquent, les conditions de la taxation par voie d'estimation sont ici réunies.

8.2 Il convient 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 (deuxième étape ; cf. consid. 7.5 *supra*).

On rappellera que l'estimation réalisée par l'AFC porte, d'une part, sur les recettes encaissées par le recourant sur ses comptes bancaires, et, d'autre part, sur les honoraires relatifs aux prestations fournies par le recourant aux consortiums.

8.2.1 En ce qui concerne les recettes encaissées par le recourant sur ses comptes bancaires, l'AFC a expliqué qu'elle a dû reconstituer les chiffres d'affaires imposables du recourant. Pour ce faire, elle a indiqué avoir pris en considération toutes les pièces en sa possession, notamment la comptabilité existante ainsi que les relevés bancaires obtenus dans le cadre de la procédure pénale. Elle a en outre précisé qu'étant donné que le recourant utilisait de manière indéterminée ses comptes bancaires, tant pour ses affaires professionnelles que privées, elle a dû dissocier les encaissements privés de ceux constituant des recettes imposables. Elle s'est ainsi basée sur les libellés des transactions. Quant aux explications et pièces transmises par le recourant, l'AFC a souligné qu'elles ont été prises en considération et examinées à la lumière des règles et principes applicables en matière de fardeau de la preuve. De l'avis du Tribunal de céans, cette manière de procéder ne prête pas le flanc à la critique.

Etant donné que l'estimation réalisée par l'AFC concernant ces recettes a principalement consisté à examiner les libellés des versements, ainsi que les éventuelles explications du recourant, accompagnées le cas échéant

de moyens de preuve, il est justifié d'examiner les reprises en question, pour autant qu'elles soient encore contestées par le recourant à ce stade de la procédure, dans la troisième partie de l'examen du Tribunal portant sur les arguments et les moyens de preuve du recourant (cf. consid. 8.3 *infra*).

8.2.2 En ce qui concerne les prestations fournies aux consortiums, il ressort de la décision entreprise, ainsi que de la réponse de l'AFC du 31 mai 2023, que pour déterminer le chiffre d'affaires réalisé par le recourant de la manière la plus proche possible de la réalité, l'autorité inférieure a procédé comme suit.

L'AFC a expliqué s'être inspirée de l'une des méthodes proposées par la Société suisse des Ingénieurs et Architectes (SIA) permettant d'estimer les honoraires de l'architecte sur la base du coût de construction d'un bâtiment (elle se réfère au document intitulé « Aide au calcul pour le règlement SIA 102 », p. 9 ss ; pièce n° 4 du bordereau de pièces relatif à la réponse de l'AFC), mais en ne retenant que le principe de la relation entre coûts de construction et honoraires (cf. réponse, ch. 6, p. 6). Elle a indiqué avoir choisi de définir un pourcentage de référence, en utilisant les seules valeurs non contestables du dossier dont elle disposait, soit celles de la promotion « G. _____ » (dans cette promotion, les prestations ont été réalisées pour un tiers et non pour un consortium propre, cf. réponse, ch. 5, p. 5). Elle a ainsi d'abord déterminé les coûts de construction des immeubles de ladite promotion (hors honoraires d'architecte et ingénieur) et les a comparés aux honoraires facturés par le recourant, B. _____, et la société H. _____, lesquels ont réalisé pour ce projet l'entier de la partie architecture et ingénierie. Elle a relevé avoir constaté que les prestations d'architecte facturées dans le cadre de la promotion « G. _____ » (raison individuelle et prestations d'architectes facturées par H. _____) représentent 10 % des coûts de construction (cf. décision sur réclamation, ch. 4, p. 11). Ce ratio a ensuite été appliqué au coût de construction des immeubles des autres promotions afin d'évaluer le montant des honoraires d'architecte du recourant.

Elle a ensuite souligné qu'elle a également tenu compte du fait que la construction de plusieurs immeubles identiques simplifie de manière significative la tâche de l'architecte, principalement en ce qui concerne la partie « projet » et « appels d'offres », mais également pour le suivi du chantier. Pour ce faire, elle s'est basée sur les valeurs SIA pour les phases partielles et pondérations en pour-cent (cf. aide au calcul pour le règlement SIA 102, ch. 7.7 ; pièce n° 4 du bordereau de pièces relatif à la réponse de l'AFC).

Elle a donc estimé que pour l'ensemble, « les travaux réalisés pour les immeubles supplémentaires représentaient 50 % de ceux effectués pour le premier immeuble » (cf. décision sur réclamation, ch. 4, p. 11 ; pour les détails, voir réponse, p. 6-7).

En ce qui concerne la promotion « D. _____ », l'AFC a précisé ce qui suit. Elle a souligné que malgré les contradictions évidentes contenues dans le mémoire de réclamation et les autres documents transmis par le recourant, il a tout de même été admis que ce dernier n'avait pas fourni de prestations pour l'établissement du projet, les soumissions ou les appels d'offres effectués dans le cadre de cette promotion. Elle a donc considéré, sur la base des valeurs SIA mentionnées plus haut, que le taux de 10 % devait être ramené à 5 % (décision sur réclamation, ch. 4, p. 11). Les honoraires ont été estimés à CHF 212'125.-.

S'agissant de la promotion « C. _____ », l'AFC a précisé qu'aussi bien le recourant que la société H. _____ ont fourni des prestations d'architecte dans le cadre de cette promotion. Elle a ajouté que comme il n'est pas possible, sur la base des documents à disposition, de lier coûts et prestations réalisées, elle s'est appuyée sur une répartition identique à ce qui avait été fait dans la notification d'estimation. Elle a ainsi souligné qu'il a été considéré que « la proportion des prestations réalisées par le [recourant] était de 36 % et celle des travaux effectués par la Sàrl de 64 % » (cf. décision sur réclamation, ch. 4, p. 11-12 ; voir cependant à ce sujet, consid. 8.2.5 *infra*). A l'appui sa décision, l'AFC a considéré que le montant des honoraires estimés du recourant pour cette promotion s'élève à CHF 505'280.- (cf. décision sur réclamation, ch. 4, p. 12). Toutefois, dans sa réponse, l'AFC a relevé qu'elle n'avait pas déduit de son estimation le montant de CHF 40'000.- facturé par le recourant à la société simple qu'il formait avec son frère. Selon elle, il y a donc lieu de corriger l'estimation, afin de tenir compte du montant précité, ce qui correspond à une diminution de la créance fiscale du recourant de CHF 2'440.- (CHF 40'000.- x 6.1 %) pour la période correspondant à l'année civile 2015 (cf. réponse, ch. 8, p. 8-9). Le Tribunal de céans ne voit pas de raison de s'écarter des conclusions prises par l'autorité inférieure dans sa réponse. La décision est donc réformée dans ce sens. On relèvera au surplus que l'AFC a proposé de procéder à la même déduction d'un montant de CHF 40'000.- dans le dossier concernant le frère du recourant, B. _____ (dossier A-860/2023). Ainsi, en tenant compte de cette réduction de CHF 40'000.-, le montant des honoraires estimés pour cette promotion s'élève à CHF 465'280.-.

Enfin, en ce qui concerne la promotion « E. _____ », l'AFC a fixé, dans la décision attaquée, le montant des honoraires estimés du recourant à CHF 108'924.- (cf. décision sur réclamation, ch. 4, p. 12).

8.2.3 En l'espèce, l'AFC a donc indiqué s'être basée sur la relation entre les coûts de la construction et les honoraires, en s'appuyant sur les valeurs du dossier dont elle disposait, soit celles de la promotion « G. _____ ». Plus précisément, elle a expliqué qu'elle a d'abord déterminé les coûts de construction des immeubles de ladite promotion (hors honoraires d'architecte et ingénieur) et les a comparés aux honoraires facturés par le recourant, B. _____, et la société H. _____, lesquels ont réalisé pour ce projet l'entier de la partie architecture et ingénierie (cf. réponse, ch. 6, p. 6).

Dans ses déterminations du 31 janvier 2024 (cf. Faits, let. N *supra*), l'AFC a détaillé le calcul qu'elle a effectué pour obtenir les valeurs de référence qu'elle a retenues dans le cadre de son estimation pour la valorisation des prestations d'architecte et d'ingénieur, soit un total de 16,83 % des coûts de construction. Elle a expliqué qu'elle s'est basée sur une liste détaillée des dépenses de construction pour la promotion « G. _____ » établie par le recourant, B. _____ et la société H. _____. Ainsi, selon ce document produit par l'AFC, le total des coûts de construction s'élève à CHF 3'332'862.80. Elle a ensuite indiqué avoir déduit du montant précité les montants facturés par le recourant (CHF 160'000.-), B. _____ (CHF 160'000.-) et H. _____ (CHF 159'953.90), aboutissant ainsi à un total des coûts de construction hors honoraires d'un montant de CHF 2'858'908.90.

Toujours dans ses explications du 31 janvier 2024, l'AFC a précisé qu'elle a déterminé pour chacun des assujettis le ratio correspondant à ce qu'il avait facturé par rapport aux coûts de construction, en effectuant les calculs suivants (ch. 3, p. 2-3) :

- A. _____ : CHF 160'000.- / CHF 2'858'908.90 = 5,61 %
- B. _____ : CHF 160'000.- / CHF 2'858'908.90 = 5,61 %
- H. _____ : CHF 159'953.90.- / CHF 2'858'908.90
= 5,61 %

L'AFC a par ailleurs indiqué s'être basée sur la répartition proposée par le recourant dans son mémoire de réclamation, selon lequel la valeur des

prestations d'ingénieur représentait le 30 % du total des prestations fournies (cf. bordereau de pièces du recourant à l'appui de sa réclamation du 29 juin 2022, pièce n° 4). Concrètement, elle est arrivée à la conclusion, en retenant une proportion d'un tiers pour les prestations d'ingénieur et de deux tiers pour celles d'architecte, que les prestations représentaient, de manière arrondie, une valeur de 10 % des coûts de construction pour l'architecte et de 5 % des coûts de construction pour l'ingénieur, soit un total de 15 %.

Le Tribunal considère que le raisonnement de l'autorité inférieure, selon lequel les prestations d'architecte du recourant facturées dans le cadre de la promotion « G. _____ » représentent 10 % des coûts de construction, n'est pas critiquable.

8.2.4 Le Tribunal estime que le choix de l'AFC de réduire les honoraires à hauteur de 50 % pour chacun des immeubles supplémentaires ne prête pas le flanc à la critique. L'AFC a en effet motivé ce choix dans sa réponse de manière détaillée, en s'appuyant sur une répartition des tâches proposée par la SIA (cf. réponse, ch. 6, p. 6-7). En ce qui concerne la répartition des pourcentages pour chaque étape du projet, il peut être renvoyé à la réponse de l'AFC. Elle a en particulier estimé que même si l'immeuble est identique, les lots ont été cédés à différents acheteurs, lesquels avaient potentiellement eu des demandes de modification nécessitant l'intervention du recourant. De plus, si le suivi de chantier est effectivement plus simple à réaliser (l'AFC a admis une diminution d'un tiers à cet égard), elle a néanmoins considéré que l'organisation du chantier, la planification et les contrôles de qualité ont tout de même dû être effectués.

On relèvera par ailleurs que le document intitulé « Recommandations relatives aux honoraires d'architectes et d'ingénieurs », établi par la Conférence de coordination des services de la construction et des immeubles des maîtres d'ouvrage publics, daté de 2016, précise que l'expérience montre qu'il existe un rapport entre les coûts de construction d'un ouvrage et le temps nécessaire aux architectes et ingénieurs pour exécuter les prestations ordinaires (cf. pièce n° 6 du bordereau de pièces relatif à la réponse de l'AFC ; ch. 1.3, p. 3). Dès lors que les honoraires sont en principe calculés selon le temps employé effectif (cf. ch. 1.2 du document précité), l'AFC n'a ni excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation, en estimant qu'il existe un lien entre le coût d'un ouvrage et les honoraires perçus par des architectes et ingénieurs.

Il découle de ce qui précède qu'il n'est pas critiquable, en l'absence d'autres pièces comptables pertinentes, de retenir un taux de 10 %, calculé dans le cadre de la promotion « G. _____ », pour estimer les honoraires perçus par le recourant dans le cadre des autres promotions immobilières. On rappellera que l'AFC a procédé à certains ajustements, notamment en réduisant les honoraires à hauteur de 50 % pour chacun des immeubles supplémentaires, ou en ramenant le taux de 10 % à 5 % en ce qui concerne la promotion « D. _____ » (cf. consid. 8.2.2 *supra*).

8.2.5 En ce qui concerne l'application de la méthode retenue par l'AFC aux trois promotions immobilières, il convient de relever ce qui suit.

La Cour de céans souligne, à titre préalable, qu'il est à nouveau regrettable que l'AFC se soit limitée à indiquer les résultats finaux dans un tableau (décision sur réclamation, p. 12), sans mentionner les chiffres et les calculs sur lesquels elle s'est appuyée pour obtenir ces résultats, ce qui aurait simplifié le travail du Tribunal. Cela étant, ce dernier a pu effectuer lui-même les vérifications requises, sans qu'il soit nécessaire de renvoyer le dossier à l'AFC. On précisera que le recourant n'a soulevé aucun grief à cet égard.

En l'occurrence, il ressort du dossier que la promotion « C. _____ » (hors « G. _____ ») comprend sept villas dont le coût de construction est évalué à CHF 395'000.-, deux immeubles de type I dont le coût de construction est estimé à CHF 1'250'000.-, ainsi que cinq immeubles de type II dont le coût de construction est évalué à CHF 1'480'000.- (pièce n° 4 intitulée « Explications pour les travaux des différents chantiers » produite par le recourant à l'appui de son mémoire de réclamation du 29 juin 2022). Concernant cette promotion, l'AFC a indiqué dans la décision attaquée qu'elle a considéré « que la proportion des prestations réalisées par le [recourant] était de 36 % et celle des travaux effectués par la Sàrl de 64 % » (ch. 4, p. 11-12). Comme l'a admis l'AFC sur interpellation de la juge instructeur dans le dossier concernant le frère du recourant, B. _____ (cause A-860/2023), il s'agissait d'une erreur de plume : les taux doivent être inversés.

Ainsi, en appliquant un taux de 64 % aux coûts de construction des villas et immeubles indiqués plus haut (sept villas, deux immeubles de type I et cinq immeubles de type II), puis un taux de 10 % pour les coûts de construction de la première villa et des premiers immeubles de type I et II, ledit taux étant ensuite réduit à 5 % pour les immeubles et les villas supplémentaires identiques, on obtient un montant d'honoraires estimés de CHF 505'280.-, ce qui correspond au résultat retenu par l'AFC dans sa

décision attaquée. On rappellera que le montant précité a encore été réduit par l'AFC dans sa réponse (cf. consid. 8.2.2 *supra*), portant ainsi le montant en question à CHF 465'280.-.

Par ailleurs, en ce qui concerne la promotion « E. _____ », l'AFC a indiqué dans la décision attaquée avoir retenu un coût de construction d'un montant de CHF 1'089'239.80, en se basant sur le compte de construction du recourant (compte 3000 de la comptabilité du 7 mars 2017 établie par I. _____ « *** – *** – construction » ; cf. bordereau de pièces du recourant à l'appui de son recours au Tribunal administratif fédéral du 1^{er} février 2023, annexe à la pièce n° 7). Ainsi, en appliquant la méthode retenue par l'AFC, le montant arrondi des honoraires estimés s'élève à CHF 108'924.- (CHF 1'089'239.80 x 10 %).

Il ressort enfin du dossier que la promotion « D. _____ » comprend six villas dont le coût de construction est évalué à CHF 455'000.-, ainsi que trois immeubles dont le coût de construction est estimé à CHF 1'325'000.- (pièce n° 4 intitulée « Explications pour les travaux des différents chantiers » produite par le recourant à l'appui de son mémoire de réclamation du 29 juin 2022).

Ainsi, en appliquant un taux de 5 % pour les coûts de construction de la première villa et du premier immeuble, ledit taux étant ensuite ramené à 2,5 % pour les immeubles et les villas supplémentaires identiques, on obtient bien un montant d'honoraires estimés de CHF 212'125.-.

8.2.6 En définitive, le Tribunal considère que l'autorité inférieure n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation lorsqu'elle a procédé à l'estimation des recettes encaissées par le recourant sur ses comptes bancaires et des prestations qu'il a fournies aux consortiums. Sous réserve de la correction proposée par l'AFC dans sa réponse du 31 mai 2023 (cf. consid. 8.2.2 *supra*), le Tribunal n'a aucune raison de s'écarter de l'appréciation de celle-ci. D'autre part, l'autorité inférieure a motivé son estimation, tant concernant les méthodes qu'elle a choisies d'appliquer que les critères retenus dans ce cadre. Partant, le procédé utilisé par l'AFC dans le cas présent n'apparaît pas contraire au droit fédéral et doit donc être confirmé, sous réserve d'une admission partielle au considérant 8.2.2 *supra*.

8.3 Il convient finalement de se pencher sur les arguments du recourant (troisième étape). A cet égard, il convient de rappeler qu'il appartient à l'assujetti d'apporter la preuve du caractère manifestement inexact d'une taxation par estimation *a priori* justifiée, respectivement de prouver l'existence

de conditions particulières devant conduire l'autorité fiscale à s'écarter de son estimation (cf. consid. 7.5 *supra*).

Le Tribunal se penchera d'abord sur les griefs du recourant en lien avec les montants qu'il a encaissés sur ses comptes bancaires (cf. consid. 8.3.1 *infra*), puis sur ceux concernant les honoraires relatifs aux prestations qu'il a fournies aux consortiums (cf. consid. 8.3.2 *infra*).

8.3.1 Les annexes aux deux documents intitulés « Résultat du contrôle » présentent un tableau des recettes encaissées par le recourant sur divers comptes bancaires (annexes n° 1a, 1b et 2). Seuls les montants contestés par le recourant dans le cadre de son recours seront examinés ci-dessous par le Tribunal.

8.3.1.1 A l'appui de son recours, le recourant conteste en premier lieu des reprises concernant deux véhicules, l'un de marque Lamborghini, l'autre de marque Mercedes (recours, ch. 2.2.2.1).

Pour la période fiscale 2016, en ce qui concerne un versement de CHF 220'000.- effectué le 14 janvier 2016 sur le compte Crédit Suisse *** par la société F._____, l'AFC a indiqué, dans sa décision sur réclamation, que ce montant était lié à la vente par le recourant d'une voiture privée de marque Lamborghini. Elle a ainsi admis la réclamation sur ce point et annulé la reprise y relative de CHF 13'420.-. Dans sa réponse du 31 mai 2023, l'AFC a reconnu qu'elle avait omis de prendre en compte un second versement de CHF 100'000.- effectué le 14 janvier 2016 par la société précitée sur le compte Raiffeisen du recourant. Elle a par conséquent conclu qu'il convenait d'admettre le recours sur ce point et d'annuler la reprise fiscale y relative de CHF 6'100.-. Le recours doit par conséquent être admis sur ce point et la décision réformée en ce sens que la dette fiscale est réduite de CHF 6'100.- pour l'année 2016.

Toujours pour la période fiscale 2016, le recourant soutient à l'appui de son recours qu'il a vendu un véhicule de marque Mercedes pour un montant de CHF 115'000.- et que sa dette fiscale doit par conséquent être réduite d'un montant de CHF 7'015.- (CHF 115'000.- x 6,1 %). Dans sa réponse du 31 mai 2023 (ch. 3, p. 4), l'AFC indique que le montant de la vente de ce véhicule n'a fait l'objet d'aucune reprise. Mal fondé, ce grief doit par conséquent être écarté.

8.3.1.2 Le second grief invoqué par le recourant porte sur « des dépôts en cash sur les comptes bancaires » (recours, ch. 2.2.2.2). Il explique à ce

sujet, de manière pour le moins lapidaire, que « même [s'il] ne dispose pas de pièces justificatives permettant de démontrer que les dépôts sur ses comptes bancaires découlaient de ventes de biens appartenant à sa fortune privée, [il] tient à relever qu'il ne s'agissait en aucun cas de la rémunération pour ses activités d'architecte ». En l'espèce, le Tribunal considère que la phrase précitée ne peut pas être considérée comme un grief recevable, dès lors que le recourant n'indique pas à quels dépôts en cash il se réfère, ce qui n'est pas conforme à son obligation de motiver ses griefs. Quoi qu'il en soit, le recourant se borne à substituer son appréciation à celle de l'autorité inférieure, sans apporter la moindre preuve à son allévation toute générale, de sorte que son grief devrait de toute manière être écarté, même s'il était recevable.

8.3.1.3 Le recourant fait ensuite état de « transferts de liquidités » (recours, ch. 2.2.2.2) qui devraient, selon lui, être écartés du chiffre d'affaires imposable.

En ce qui concerne le premier montant, le recourant fait valoir qu'il s'agit d'un versement de CHF 5'000.- depuis son compte postal sur le compte Crédit Suisse ***, qui « relève d'un simple transfert de fonds non imposable ». Dans sa décision du 27 mai 2022, l'AFC indiquait déjà qu'elle avait demandé à deux reprises au recourant de lui fournir un avis de débit et qu'aucune pièce ne lui avait été remise. Elle soulignait en outre que les relevés en sa possession ne démontraient aucun virement effectué depuis le compte postal du recourant vers le compte crédité. Dans ces conditions, vu la comptabilité lacunaire du recourant et l'absence de transmission par ce dernier d'une pièce justificative permettant de soutenir sa thèse selon laquelle il s'agissait d'un « simple transfert de fonds », le Tribunal considère que c'est à bon droit que l'AFC a maintenu sa reprise sur ce point. Le grief invoqué par le recourant est par conséquent rejeté.

Les seconds montants concernent deux versements effectués sur le compte Crédit Suisse *** du recourant, portant les mentions « Bonifications A. _____ », l'un du 27 février 2013 d'un montant de CHF 14'377.55, l'autre du 5 avril 2013 d'un montant de CHF 13'321.40. A l'appui de son recours, le recourant se borne à indiquer qu'il s'agit de montants « correspondant au solde de la clôture d'un compte bancaire en lien avec une autre construction », sans apporter la moindre pièce justificative. Dans sa décision du 27 mai 2022, l'AFC relevait déjà qu'elle avait demandé à plusieurs reprises au recourant de lui faire parvenir des avis de débit ou des documents de clôture du compte concerné, sans succès. De l'avis du Tribunal, au regard des libellés précités, qui concernent à l'évidence des activités de

nature professionnelle, en présence d'une comptabilité lacunaire et en l'absence de production par le recourant de pièces justificatives prouvant la réalité de ses allégations sur ce point, c'est à juste titre que l'AFC a retenu que ces montants résultaient d'opérations soumises à la TVA. Mal fondé, le grief invoqué par le recourant est rejeté.

8.3.1.4 Le recourant prétend encore, en ce qui concerne la période fiscale 2017, que les versements d'un montant de CHF 60'000.- du 25 janvier 2017, libellé « B. _____ », et celui d'un montant de CHF 11'000.- du 6 septembre 2017, intitulé « J. _____ », correspondent à des sommes qu'il aurait empruntées à des proches, à savoir à son frère et à sa belle-sœur, en 2017 (recours, ch. 2.2.2.3). Il ajoute que, sous prétexte qu'il n'a pas pu remettre de contrat de prêt, l'AFC considère qu'il s'agit de chiffres d'affaires imposables. Selon lui, l'AFC ne peut pas être suivie, dans la mesure où le contrat de prêt n'est pas soumis à la forme écrite et qu'il n'est pas inhabituel, à l'intérieur d'une même famille, qu'emprunteur et bailleur de fonds ne concluent aucun contrat, ni ne signent de reconnaissances de dettes. Il demande ainsi qu'il ne soit pas tenu compte du montant de CHF 71'000.- dans la détermination du chiffre d'affaires imposable et que la dette fiscale soit réduite à ce titre de CHF 4'331.- (CHF 71'000.- x 6,1 %). Dans sa réponse du 31 mai 2023, l'AFC souligne que le recourant n'a produit aucun document qui permettrait d'attester de la nature des versements en question. Elle rappelle à cet égard que la répartition du fardeau de la preuve implique que lorsque l'autorité a apporté suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à l'assujetti d'établir l'exactitude de ses allégations contraires et de supporter le fardeau de la preuve qui justifie son exonération (réponse, ch. 3 et les arrêts cités). Elle estime par conséquent qu'en présence d'une comptabilité lacunaire et en l'absence de production par le recourant de pièces justificatives prouvant la réalité de ses allégations sur ce point, elle pouvait à bon droit retenir que les montants en cause bonifiés sur ses comptes bancaires résultaient d'opérations soumises à la TVA, qui n'avaient erronément pas été décomptées par le recourant. En l'espèce, selon le Tribunal, le raisonnement du recourant ne saurait être suivi. Le fait qu'un contrat de prêt ne soit soumis à aucune exigence de forme est sans incidence sous l'angle du droit fiscal. On relèvera de plus que l'AFC, dans sa décision du 27 mai 2022, s'agissant des deux montants précités, avait renvoyé à son raisonnement concernant un versement du 17 octobre 2014, pour lequel elle avait relevé, qu'après vérification de sa part, aucun prêt correspondant n'avait été déclaré dans la fortune privée du recourant. Le Tribunal constate que le recourant n'a ni prétendu ni démontré avoir déclaré le montant en question

dans sa fortune privée. Au vu de ce qui précède, son grief ne peut être qu'écarté.

8.3.1.5 Enfin, dans un dernier grief intitulé « Des ventes immobilières » (recours, ch. 2.2.2.4), le recourant soutient que quatre versements opérés par K. _____ les 17 avril 2015, 13 mai 2015, 22 février 2016 et 3 juin 2016, pour un montant total de CHF 183'332.-, doivent être considérés comme la rémunération pour une cession immobilière. Selon lui, ces prestations ne sont donc pas soumises à la TVA et la dette fiscale doit être réduite de CHF 11'183.25 (CHF 183'332.- x 6,1%). Dans sa réponse, l'AFC conteste ce point de vue. Elle s'appuie à cet égard sur le contrat de cession du 19 décembre 2014 conclu entre le recourant et K. _____. Il ressort en effet du document précité que le prix de CHF 1'529'000.- des deux objets vendus a été entièrement couvert par la reprise, à titre interne, par K. _____ du quart des dettes immobilières des deux immeubles (ch. II intitulé « Contre-prestation »). En revanche, comme le souligne à juste titre l'AFC, il est également mentionné dans ce contrat que K. _____ s'engage à verser au recourant différents montants, à titre d'honoraires d'architecte (ch. III intitulé « Honoraires d'architecte »). Compte tenu de ce qui précède, la reprise en question doit être confirmée. Mal fondé, le grief invoqué par le recourant est rejeté.

8.3.2 En ce qui concerne les promotions immobilières, le recourant ne conteste pas les calculs effectués par l'AFC, mais estime que la promotion « G. _____ » ne peut pas être utilisée comme référence. Il avance à cet égard que le travail effectué dans le cadre de cette promotion était « très différent de celui réalisé dans le cadre des autres promotions », étant donné que son client était l'entrepreneur général. Il relève par ailleurs que le libellé des entrées comptables pour le projet « G. _____ » n'établit pas de distinction entre honoraires d'architecte et d'ingénieur. Il critique enfin le choix de l'AFC de réduire les honoraires à hauteur de 50 % pour chacun des immeubles supplémentaires. Selon lui, la prise en compte d'une telle proportion serait « totalement irréaliste », dans la mesure où le seul travail complémentaire qu'il a fourni dans ce contexte « équivaut à préparer le dossier de mise à l'enquête » (recours, p. 15).

En l'occurrence, le recourant se borne à affirmer qu'aucune comparaison ne peut être établie entre la promotion « G. _____ » et les autres promotions, sans toutefois apporter la moindre preuve à ce sujet. Il n'a en effet produit aucun contrat ou facture qui attesterait d'une éventuelle différence des projets en question. Ainsi, l'autorité inférieure n'a ni excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation, en retenant que la grande différence avec

la promotion « G. _____ » ne réside pas, comme le prétend le recourant, dans la nature des travaux à fournir, mais dans le fait que ces prestations ont été réalisées pour un tiers et non pour un propre consortium. De plus, d'un point de vue architectural, il est utile de rappeler que la promotion « G. _____ » (deux villas et un immeuble) est intégrée à la promotion « C. _____ », ce qui signifie qu'elle comprend le même type d'immeubles et de villas.

En outre, la critique du recourant selon laquelle le libellé des entrées comptables pour le projet « G. _____ » n'établit pas de distinction entre les honoraires d'architecte et d'ingénieur doit être écartée. D'une part, c'est le recourant lui-même qui a estimé que la part des prestations d'ingénieur équivaut à 30 % en ce qui concerne les promotions « C. _____ » et « D. _____ » (cf. bordereau de pièces du recourant à l'appui de sa réclamation du 29 juin 2022, pièce n° 4). D'autre part, le recourant se borne à indiquer que le libellé des entrées comptables pour le projet « G. _____ » n'établit pas de distinction entre les honoraires d'architecte et d'ingénieur, sans toutefois alléguer ni démontrer qu'un taux différent devrait s'appliquer à ce projet.

S'agissant enfin du choix de l'AFC de réduire les honoraires à hauteur de 50 % pour chacun des immeubles supplémentaires, il peut être renvoyé aux explications qui figurent plus haut (cf. consid. 8.2.4) et à la réponse de l'autorité inférieure (réponse, ch. 6, p. 6-7) s'agissant de la motivation de cette réduction. Il s'ensuit que les griefs du recourant doivent être écartés sur ce point également, si tant est qu'ils soient suffisamment motivés pour être recevables, ce qui peut demeurer indécis.

8.3.3 En ce qui concerne la promotion « D. _____ », le recourant explique que si l'on suit l'approche de l'AFC en matière d'honoraires et que le montant de CHF 212'125.- est validé, cela voudrait dire qu'il aurait passé plus de 44 semaines, à temps plein, sur cette promotion en prenant en compte un taux horaire moyen de CHF 120.-, basé sur les directives SIA pour le type d'activité exercée par le recourant, à raison de 8 heures par jour (CHF 212'125.- / 8 heures / 5). C'est impossible selon lui, dans la mesure où, comme cela ressort de ses extraits bancaires pour les années 2014-2015, il était actif auprès d'autres clients et n'aurait pas eu matériellement la possibilité de réaliser toutes ces prestations.

En l'espèce, le Tribunal relève d'emblée que la comparaison effectuée par le recourant n'est pas pertinente. La méthode utilisée par l'AFC s'appuie en effet sur le rapport existant entre les honoraires et les coûts de

construction, alors que celle du recourant se base sur les heures de travail effectives, qui ne sont pas disponibles. Ainsi, diviser le résultat obtenu par l'AFC par un taux horaire n'a guère de sens. Les calculs présentés par le recourant ne remettent ainsi pas en question la méthode utilisée ainsi que le résultat obtenu par l'AFC. Quand bien même cette comparaison aurait du sens, ce qui n'est pas le cas, le recourant n'a en effet pas documenté le nombre d'heures qu'il a effectivement réalisées, hormis l'estimation à laquelle il a lui-même procédé en cours de procédure. Ce résultat ne permet donc pas d'en déduire que la méthode d'estimation de l'AFC serait fausse.

On ajoutera, à titre superfétatoire, ce qui suit. Le recourant se prévalait en cours de procédure d'un tarif horaire de CHF 130.-, alors qu'il est de CHF 120.- dans son recours. Il est vrai qu'il ressort d'un document produit par le recourant à l'appui de son recours (pièce n° 15 ; lettre circulaire de l'Etat de Fribourg du 1^{er} avril 2019) que le montant de CHF 120.- se situe dans la fourchette moyenne des taux horaires maximaux recommandés. Il est cependant frappant de constater que le recourant n'a produit aucune facture mentionnant son tarif horaire. Le Tribunal se limitera ici à relever que le montant précité se situe plutôt dans la fourchette basse si l'on se réfère au document intitulé « Recommandations relatives aux honoraires d'architectes et d'ingénieurs », établi par la Conférence de coordination des services de la construction et des immeubles des maîtres d'ouvrage publics, daté de 2016. Ces recommandations prévoient en effet sept catégories de taux horaires maximaux recommandés, TVA non comprise, allant de CHF 97.- (catégorie G ; tarif s'appliquant p. ex. au personnel de secrétariat) à CHF 232.- (catégorie A ; tarif s'appliquant p. ex. à un chef de projet). Cela étant, il n'est pas nécessaire d'examiner plus en détail cette question, qui n'est pas décisive pour l'issue du litige. On se limitera encore à souligner que le recourant part du principe, dans son calcul, qu'il effectuait 8 heures de travail par jour, ce qui n'est à nouveau corroboré par aucun élément au dossier. On peut supposer que l'occupation d'un architecte ou d'un ingénieur indépendant est susceptible de varier fortement en fonction des projets sur lesquels il travaille, exigeant de lui qu'il effectue, durant certaines périodes, plus que 8 heures de travail par jour. Ainsi, retenir une journée de travail de 8 heures par jour semble pour le moins artificiel. La comparaison effectuée par le recourant n'est donc pas pertinente et le résultat auquel il parvient n'est pas susceptible de mettre en doute l'évaluation effectuée par l'AFC. Il s'ensuit que son grief est rejeté.

8.3.4 En ce qui concerne la promotion « C. _____ », le recourant avance des arguments en partie similaires à ceux qui portaient sur la promotion « D. _____ ».

On rappellera au préalable, comme on l'a vu plus haut (cf. consid. 8.2.2), que l'AFC a relevé dans sa réponse qu'elle n'avait pas déduit de son estimation le montant de CHF 40'000.- facturé par le recourant à la société simple qu'il formait avec son frère. Selon elle, il y a donc lieu de corriger l'estimation, afin de tenir compte du montant précité, ce qui correspond à une diminution de la créance fiscale du recourant de CHF 2'440.- pour la période correspondant à l'année civile 2015 (cf. réponse, ch. 8, p. 8-9). Ainsi, toujours selon l'AFC, la créance fiscale du recourant pour la période fiscale 2015 doit être fixée à CHF 52'420.- au lieu de CHF 54'850.- (recte : CHF 52'410.- [CHF 54'850.- – CHF 2'440.-]). En résumé, en tenant compte de cette réduction de CHF 40'000.-, le montant des honoraires estimés pour cette promotion s'élève CHF 465'280.-.

Le recourant soutient d'abord qu'il aurait facturé des honoraires dans le cadre de cette promotion s'élevant à CHF 160'000.- (recours, p. 16), de sorte que c'est ce montant qui devrait être retenu comme honoraires. Comme seul moyen de preuve à cet égard, il a produit à l'appui de son recours quatre factures, non datées, sur lesquelles la description des travaux effectués par le recourant est pour le moins lapidaire, adressées à la société simple A. _____ et B. _____, pour un montant total de CHF 50'000.- (bordereau de pièces à l'appui du recours, pièce n° 25). En l'absence d'une comptabilité tenue en bonne et due forme, force est d'admettre qu'il est impossible de retenir, sur la base des informations transmises par le recourant, que ce dernier aurait uniquement perçu des honoraires pour un montant total de CHF 160'000.- dans le cadre de cette promotion. Dans ces conditions, les arguments avancés par le recourant ne sont pas susceptibles de mettre en cause l'estimation réalisée par l'AFC.

Il n'y a par ailleurs pas non plus lieu de se baser sur l'estimation du recourant selon laquelle il aurait perçu pour son activité d'architecte, dans le cadre de cette promotion, des honoraires à hauteur de CHF 193'190.- (cf. bordereau de pièces du recourant à l'appui de son recours, pièces n° 23). Certes, le montant précité s'écarte de celui retenu par l'autorité inférieure de CHF 505'280.- dans la décision attaquée. Toutefois, le recourant se borne à nouveau à substituer sa propre estimation à celle de l'AFC, qui, comme on l'a vu plus haut, n'a ni excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation (cf. consid. 8.2 *supra*). De surcroît, le recourant n'a produit aucune pièce comptable ou documents pertinents qui permettraient au

Tribunal d'en déduire que l'estimation réalisée par l'AFC serait manifestement inexacte. En définitive, le Tribunal n'a aucune raison de privilégier l'estimation réalisée par le recourant en cours de procédure, qui ne s'appuie sur aucun document pertinent, par rapport à celle réalisée par l'autorité inférieure, qui se base sur la relation entre le coût des constructions et les honoraires perçus par l'architecte (cf. consid. 8.2.2 et 8.2.3 *supra*).

Le recourant explique également que si l'on suit l'approche de l'AFC et que le montant de CHF 505'280.- est validé, cela voudrait dire qu'il a passé plus de 105 semaines, soit plus de deux ans, à temps plein, sur cette promotion, en tenant compte d'un taux horaire moyen de CHF 120.-, basé sur les directives SIA pour le type d'activité exercée par le recourant, à raison de 8 heures par jour (CHF 505'280.- / CHF 120.- / 8 heures / 5). C'est impossible selon lui, dans la mesure où il était actif auprès d'autres clients et n'aurait pas eu matériellement la possibilité de réaliser toutes ces prestations.

En l'occurrence, les arguments invoqués par le recourant ne résistent pas à l'examen pour les mêmes motifs que ceux qui ont été présentés plus haut en ce qui concerne la promotion « D. _____ », auxquels il peut être renvoyé (cf. consid. 8.3.3 *supra*). On ajoutera ce qui suit. D'une part, les calculs effectués par le recourant ne sont pas pertinents, dès lors que le montant des honoraires estimés pour la promotion « C. _____ » s'élève à CHF 465'280.-. D'autre part, l'examen du plan des villas et des immeubles de la promotion en question (bordereau de pièces du recourant à l'appui de son recours, pièce n° 21) permet de constater qu'il s'agit d'un projet d'envergure. Il ne faut en effet pas perdre de vue que le projet en question, sans la promotion « G. _____ » (deux villas et un immeuble), comprend la construction de sept villas et sept immeubles, représentant un coût de construction de CHF 20'367'763.27 (cf. bordereau de pièces du recourant à l'appui de son recours au Tribunal administratif fédéral du 1^{er} février 2023, annexe à la pièce n° 7). Dans ces conditions, en l'absence d'autres éléments pertinents apportés par le recourant, force est d'admettre que les honoraires estimés retenus par l'AFC n'apparaissent pas disproportionnés par rapport à l'ampleur du projet. Mal fondés, les griefs invoqués par le recourant ne peuvent être qu'écartés.

8.3.5 S'agissant de la promotion « E. _____ », le recourant a déposé à l'appui de son recours une estimation selon laquelle il aurait perçu pour son activité d'architecte dans le cadre de cette promotion des honoraires à hauteur de CHF 67'500.-, représentant 562,5 heures (cf. bordereau de pièces du recourant à l'appui de son recours, pièce n° 26). Certes, le

montant précité s'écarte de celui retenu par l'autorité inférieure de CHF 108'924.-. Cela étant, le recourant se borne à substituer sa propre estimation à celle de l'AFC, qui, comme on l'a vu, n'a ni excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation (cf. consid. 8.2 *supra*). De plus, l'estimation effectuée par le recourant ne semble s'appuyer sur aucune pièce comptable ; à tout le moins, le recourant ne le prétend pas. Le Tribunal n'a donc aucune raison de privilégier l'estimation effectuée par le recourant, qui ne s'appuie sur aucun document, à celle réalisée par l'autorité inférieure, qui se base sur la relation entre le coût des constructions et les honoraires perçus par l'architecte (cf. consid. 8.2.2 et 8.2.3 *supra*).

D'autre part, le recourant explique que si l'on suit l'approche de l'AFC et que le montant de CHF 108'924.- est validé, cela voudrait dire qu'il a passé plus de 22 semaines, à temps plein, sur cette promotion, en tenant compte d'un taux horaire moyen de CHF 120.-, basé sur les directives SIA pour le type d'activité exercée par le recourant, à raison de 8 heures par jour (CHF 108'924.- / CHF 120.- / 8 heures / 5). C'est impossible selon lui, dans la mesure où, comme cela ressort de ses extraits bancaires pour l'année 2014, il était actif auprès d'autres clients et n'aurait pas eu matériellement la possibilité de réaliser toutes ces prestations.

En l'occurrence, les arguments invoqués par le recourant ne résistent pas à l'examen pour les mêmes motifs que ceux qui ont été présentés plus haut en ce qui concerne les promotions « D. _____ » et « C. _____ », auxquels il peut être renvoyé (cf. consid. 8.3.3 et 8.3.4 *supra*).

8.3.6 Il ressort des considérations qui précèdent que les conditions de la taxation par voie d'estimation sont ici réunies, que rien n'indique que l'AFC aurait abusé de son pouvoir d'appréciation lorsqu'elle a procédé à l'estimation des recettes encaissées par le recourant sur ses comptes bancaires et des prestations qu'il a fournies aux consortiums. Sous réserve des corrections proposées par l'AFC dans sa réponse du 31 mai 2023 (cf. consid. 8.2.2 et 8.3.1.1 *supra*), le Tribunal n'a aucune raison de s'écarter de l'appréciation de celle-ci.

Il convient de rappeler à cet égard que le contribuable qui ne parvient pas à prouver que le résultat de l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité doit en supporter les conséquences. Celles-ci ne sont d'ailleurs que le résultat d'une situation incorrecte juridiquement qu'il a lui-même créée, l'assujetti devant tolérer l'incertitude qui résulte nécessairement de l'estimation opérée du fait de la violation de ses devoirs (cf. consid. 7.5 *supra*).

9.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre partiellement le recours au sens des considérants 8.2.2 (diminution de la dette fiscale de CHF 2'440.- pour l'année 2015) et 8.3.1.1 (diminution de la dette fiscale de CHF 6'100.- pour l'année 2016) et à le rejeter pour le surplus, dans la mesure de sa recevabilité.

9.1 Les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis dans le dispositif à la charge de la partie qui succombe ; si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits (art. 63 al. 1 PA). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (cf. art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3, de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (cf. art. 63 al. 2 PA).

Par ailleurs, selon l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement obtenu gain de cause, une indemnité pour les frais indispensables et particulièrement élevés qui lui ont été occasionnés (cf. également art. 7 du Règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]).

9.2 En l'occurrence, le recours est admis à raison de CHF 8'540.-, pour une valeur litigieuse initiale de CHF 104'296.-. Le recourant obtient ainsi gain de cause à hauteur d'environ 10 %.

Par conséquent, les frais de procédure, qui sont fixés à CHF 4'500.-, sont mis à la charge du recourant à hauteur de CHF 4'050.-. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par celui-ci, la différence de CHF 450.- lui étant restituée dès que le présent arrêt sera devenu définitif et exécutoire. Le solde de frais de procédure est pris en charge par la caisse du Tribunal (cf. consid. 9.1 *supra*).

Au vu de ce qui précède, il convient d'allouer au recourant, qui a obtenu gain de cause à hauteur d'environ 10 %, une indemnité réduite à titre de dépens, fixée selon la pratique à CHF 675.- en l'absence de note de frais, à la charge de l'autorité inférieure (cf. art. 64 al. 1 et 2 PA et art. 7 al. 1 et 2 en relation avec l'art. 14 FITAF).

(Le dispositif est porté à la page suivante)

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

La demande de jonction des procédures A-610/2023, A-860/2023, A-1140/2023 et A-1418/2023 est rejetée.

2.

Le recours est partiellement admis au sens des considérants 8.2.2 et 8.3.1.1. Il est rejeté pour le surplus, dans la mesure de sa recevabilité.

3.

Les frais de procédure de 4'500 francs sont partiellement mis à la charge du recourant à hauteur de 4'050 francs. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de 4'500 francs. Le solde de 450 francs lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

4.

Un montant de 675 francs est alloué au recourant à titre de dépens réduits, à charge de l'autorité inférieure.

5.

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

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

La présidente du collège :

Le greffier :

Annie Rochat Pauchard

Jérôme Gurtner

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, 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 :

Le présent arrêt est adressé :

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