



Cour I
A-860/2023

Arrêt du 23 avril 2024

Composition

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

Parties

A. _____,
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 2013
au 2^e semestre 2017) ; décision du 13 janvier 2023.

Faits :**A.**

A._____ (ci-après : l'assujetti) est ingénieur. En octobre 2016, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC) a effectué un contrôle fiscal de l'entreprise individuelle du frère de l'assujetti, B._____, architecte (dossier A-610/2023, également pendant devant le Tribunal de céans). Ce contrôle a permis à l'AFC de constater que les frères A._____ et B._____ (ci-après : les assujettis), par le biais d'une société simple, avaient réalisé des chiffres d'affaires imposables qui dépassaient largement le seuil de l'assujettissement obligatoire à la TVA dans le cadre d'un mandat de promotion immobilière. Les assujettis n'avaient cependant jamais annoncé cette activité à l'AFC. De plus, l'AFC a également constaté que l'assujetti avait facturé à titre individuel des prestations d'ingénieur dans le cadre de plusieurs autres promotions immobilières, que cette activité remplissait également les conditions d'assujettissement et qu'elle n'avait pas non plus été annoncée à l'AFC.

L'AFC a procédé à l'inscription rétroactive de A._____ au registre des assujettis à la TVA. Il a été enregistré du 1^{er} janvier 2013 au 30 juin 2021.

B.

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 la gestion de diverses sociétés. Le 9 janvier 2019, ladite procédure a été étendue à l'activité en raison individuelle de l'assujetti. L'ouverture de la procédure lui a été communiquée le 16 juillet 2018 et son extension le 10 janvier 2019.

C.

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, dans le cadre de la gestion de son entreprise individuelle, l'assujetti n'a pas respecté l'obligation de s'annoncer à l'AFC dans les 30 jours suivant le début de l'assujettissement. Il en ressort également qu'il a réduit la créance fiscale au détriment de l'Etat, en ne déclarant pas à l'AFC les chiffres d'affaires imposables encaissés sur plusieurs de ses comptes bancaires, ainsi que les chiffres d'affaires en lien avec des prestations fournies à des consortiums de promotions immobilières. Sur ce dernier point, l'AFC a estimé les honoraires de l'assujetti à 3 % du total de l'investissement dans les promotions

« C. _____ », « D. _____ » et « E. _____ » (sans la promotion « F. _____ »).

D.

Le 8 septembre 2021, l'AFC a remis à l'assujetti un document intitulé « Résultat du contrôle » portant sur les périodes fiscales des années 2013 à 2017. Il en ressort que, durant les périodes fiscales précitées, la créance fiscale a été réduite au détriment de l'Etat à hauteur de CHF 86'939.- (montant arrondi), car CHF 1'023'413.20 de chiffres d'affaires imposables réalisés par l'assujetti et encaissés sur divers comptes bancaires ouverts à son nom, ainsi que CHF 401'819.20 de chiffres d'affaires imposables en lien avec des prestations fournies à des consortiums de promotions immobilières, n'ont pas été déclarés à l'AFC.

E.

Le 24 septembre 2021, l'assujetti a transmis à l'AFC ses observations, accompagnées de plusieurs pièces justificatives.

F.

Par décision de perception subséquente du 27 mai 2022, l'AFC a fixé pour les années 2013 à 2017 la créance fiscale (CHF 12'650.- pour 2013, CHF 10'114.- pour 2014, CHF 43'256.- pour 2015, CHF 3'660.- pour 2016, et CHF 9'417.- pour 2017) et la correction de l'impôt en sa faveur d'un montant de CHF 79'096.- dû par l'assujetti, à titre de taxe sur la valeur ajoutée, plus intérêts moratoires dès le 30 avril 2016 (calculé après paiement).

G.

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 six pièces.

H.

Par décision sur réclamation du 13 janvier 2023, l'AFC a partiellement admis la réclamation du 29 juin 2022 de l'assujetti. Elle a fixé pour les années 2013 à 2017 la créance fiscale (CHF 12'650.- pour 2013, CHF 10'207.- pour 2014, CHF 35'507.- pour 2015, CHF 3'660.- pour 2016, et CHF 915.- pour 2017) et la correction de l'impôt en sa faveur d'un montant de CHF 62'938.- dû par l'assujetti, à titre de taxe sur la valeur ajoutée, plus intérêts moratoires dès le 1^{er} mai 2016 (le lendemain de l'échéance moyenne).

I.

Par acte du 13 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 13 janvier 2023. Il demande, sous suite de frais et dépens, 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-610/2023, 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.

J.

Le 31 mai 2023, l'AFC a déposé sa réponse. Elle a conclu à l'admission partielle du recours en ce sens que les encaissements de CHF 40'000.- correspondant aux prestations facturées pour la promotion « E._____ » soient déduits de l'estimation réalisée et que la créance fiscale pour la période 2015 soit fixée à CHF 33'067.- au lieu de CHF 35'507.-.

K.

Interpellée par ordonnance du 4 septembre 2023 de la juge instructeur, l'AFC a pris position par lettre du 20 septembre 2023 comme suit. D'une part, elle a confirmé que le montant de CHF 51'416.- d'honoraires estimés figurant dans le tableau de la décision attaquée du 13 janvier 2023 (p. 13) était erroné et résultait d'une erreur de transcription, et que le montant correct qu'elle retenait était de CHF 54'462.- (CHF 1'089'239.80 x 5 %). Elle a précisé que le montant de la correction de CHF 186.- (2 x CHF 92.90) en sa faveur indiqué dans le même tableau pour les périodes correspondant aux années 2014 et 2015 était en revanche correct. D'autre part, dans le cadre de la promotion « E._____ », en ce qui concerne la répartition des prestations entre le recourant, B._____ et la société G._____, elle a expliqué que ses calculs étaient corrects, mais que la répartition indiquée dans sa décision était erronée ; selon elle, la répartition correcte est de 36 % pour la société et de 64 % pour le recourant et B._____.

L.

Invitée par ordonnance du 2 octobre 2023 de la juge instructeur à expliquer comment elle est parvenue, dans sa réponse du 31 mai 2023, à retenir une réduction de son estimation d'un montant de CHF 40'000.- en ce qui concerne la promotion « E._____ », l'AFC a répondu dans sa lettre du 11 octobre 2023 ce qui suit. Elle a indiqué qu'il « s'agissait simplement de tenir compte des CHF 40'000 francs mentionnés comme faisant partie de

la promotion 'E. _____' et déjà imposés par l'inspecteur de l'AFC dans l'annexe 1b à la notification d'estimation n° 310'739 [...] », ceci afin « d'éviter d'imposer deux fois ces mêmes montants ».

M.

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 en outre détaillé son calcul selon lequel elle retient, en ce qui concerne la promotion « F. _____ », que les honoraires facturés par le recourant, B. _____ et la société G. _____ représentent 16,83 % des coûts de construction.

N.

Le 5 mars 2024, les mandataires du recourant ont informé le Tribunal qu'ils ne représentaient plus le recourant dans le cadre de la présente procédure.

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 13 janvier 2023, 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 13 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 2013 à 2017, les dispositions de la LTVA et de l'OTVA dans leur version en vigueur au 31 décembre 2017 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-610/2023), l'activité des frères A. _____ et B. _____ en société simple (cause A-1418/2023), ainsi que l'activité de la société G. _____ (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 la société G. _____. 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 G. _____ 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 G. _____ 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 62'938.- 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 2013 à 2017. En substance, le recourant conteste l'estimation effectuée par l'AFC en ce qui concerne les prestations qu'il a effectuées dans le cadre des promotions « C. _____ », « E. _____ » et « D. _____ ».

Dans ce contexte, le Tribunal présentera 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 2013 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 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).

6.2 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 (arrêt du TF 9C_716/2022 du 15 décembre 2023 consid. 5.7.1 [destiné à la publication aux ATF]). En application de l'alinéa premier de l'art. 105 LTVA, l'assujettissement à une prestation ou à une restitution au sens de l'art. 12 DPA se prescrit par sept ans (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 (« Verfolgungsverjährung » dans la version allemande, « L'azione penale non si prescrive più » dans la version italienne) ne court plus 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.

6.3 En l'espèce, la créance fiscale complémentaire due par le recourant pour l'année 2013 est atteinte par la prescription absolue depuis le 1^{er} janvier 2024 (annulation de la différence d'impôt en faveur de l'AFC de CHF 12'650.-). En l'occurrence, le présent arrêt ne peut pas conduire à la même solution que celle qui a été retenue par le Tribunal de céans dans la procédure parallèle A-610/2023 concernant B._____. Il ressort en effet du dossier de la présente cause, en particulier du prononcé pénal du 20 décembre 2022, que le recourant – contrairement à son frère dans le dossier parallèle A-610/2023 – n'a été reconnu coupable d'aucune infraction mentionnée à l'art. 105 al. 3 let. b LTVA. Il s'ensuit que la prescription est en principe réglée selon l'art. 42 LTVA, ce qui écarte l'application des dispositions dérogatoires de l'art. 105 al. 1 et 2 LTVA. Ainsi, l'art. 42 al. 6 LTVA,

qui dispose que 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, est applicable en l'espèce (cf. consid. 6.1 *supra*). La créance pour la période fiscale 2013 est par conséquent prescrite. La prescription de la créance fiscale pour l'année 2013 a également un effet sur le calcul des intérêts moratoires (art. 87 al. 1 LTVA) et notamment la détermination de l'échéance moyenne (cf. arrêts du TAF A-1336/2020 du 12 octobre 2021 consid. 3.6 ; A-2589/2020 du 3 mai 2021 consid. 2.6). Il conviendra par conséquent que l'AFC procède à un nouveau calcul de ceux-ci (cf. arrêt du TAF A-251/2023 du 16 février 2024 consid. 3.2.1 s).

6.4 Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis en ce qui concerne la créance fiscale portant sur l'année 2013.

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 (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 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 inexistant, 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 (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, 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 (cf. 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 constate d'abord que, durant les périodes contrôlées, le recourant remplissait les conditions pour un assujettissement obligatoire à la TVA en raison des prestations d'ingénieur qu'il fournissait (décision sur réclamation, p. 9, ch. 2). Elle ajoute ensuite que lors de son contrôle TVA et du fait de « l'absence presque complète de documents comptables ou de pièces justificatives », elle a dû en premier lieu se baser sur ses relevés bancaires pour déterminer les chiffres d'affaires réalisés. Elle souligne que le recourant a également fourni des prestations d'ingénieur à des consortiums dans le cadre de plusieurs promotions immobilières. Elle précise que pour ces prestations, en l'absence de documents comptables correspondants, elle a dû procéder par estimation.

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 « C. _____ » et « E. _____ », il admet en revanche avoir « omis d'émettre une facture

pour les honoraires d'ingénieur » dans le cadre de la promotion « D. _____ », expliquant qu'il n'avait eu « que très peu de temps à consacrer aux travaux administratifs » (recours, p. 12). 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 6 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 10, 14 et 17 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. 6.5 *supra*).

8.2.1 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. 5, p. 5). 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 « F. _____ » (dans cette promotion, les prestations ont été réalisées pour un tiers et non pour un consortium propre, cf. réponse, ch. 4,

p. 4). 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 G. _____, lesquels ont réalisé pour ce projet l'entier de la partie architecture et ingénierie. Elle a relevé avoir constaté que les prestations d'ingénieur facturées dans le cadre de la promotion « F. _____ » (raison individuelle et prestations d'ingénieur facturées par G. _____) représentent 5 % des coûts de construction (cf. décision sur réclamation, ch. 2.2.2, p. 12). Ce ratio a ensuite été appliqué au coût de construction des immeubles des autres promotions afin d'évaluer le montant des honoraires d'ingénieur 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'ingénieur, principalement en ce qui concerne la partie « projet », 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. 2.2.2, p. 12 ; pour les détails, voir réponse, p. 5-6).

En ce qui concerne la promotion « C. _____ », l'AFC a expliqué avoir considéré que le versement de CHF 145'000.- effectué par B. _____ sur le compte du recourant correspond à une contre-prestation pour ses prestations d'ingénieur fournies dans le cadre de cette promotion (cf. décision sur réclamation, ch. 2.2.2, p. 12 ; réponse, p. 7). Ainsi, l'AFC a estimé que le montant des honoraires estimés du recourant pour cette promotion s'élève à CHF 145'000.-.

S'agissant de la promotion « E. _____ », l'AFC a précisé qu'aussi bien le recourant que la société G. _____ ont fourni des prestations d'ingénieur 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. 2.2.2, p. 12). Dans sa prise de position du 20 septembre 2023, l'AFC est revenue sur les indications précitées, en

précisant que la répartition correcte était de 36 % pour la société et de 64 % pour le recourant et B. _____, tout en ajoutant que ses calculs étaient en revanche corrects (cf. Faits, let. K). A l'appui de sa décision, l'AFC a considéré que le montant des honoraires estimés du recourant pour cette promotion s'élève à CHF 252'640.- (cf. décision sur réclamation, ch. 2.2.2, p. 13). 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, p. 8). Dans sa prise de position du 11 octobre 2023, l'AFC a précisé qu'il s'agissait de tenir compte du montant de CHF 40'000.- comme faisant partie de la promotion « E. _____ » et déjà imposé par l'inspecteur de l'AFC dans l'annexe 1b à la notification d'estimation n° 310'739, afin d'éviter d'imposer deux fois le même montant (cf. Faits, let. L). En l'espèce, l'annexe précitée comporte en effet trois encaissements avec les mentions « E. _____ », le premier du 16 septembre 2015 d'un montant de CHF 10'000.-, le second du 30 octobre 2015 d'un montant de CHF 10'000.-, et le dernier du 9 décembre 2015 d'un montant de CHF 20'000.-, soit un montant total de CHF 40'000.-. Compte tenu de ce qui précède et des explications de l'AFC, 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-610/2023). Ainsi, en tenant compte de cette réduction de CHF 40'000.-, le montant des honoraires estimés pour cette promotion s'élève à CHF 212'640.-.

Enfin, en ce qui concerne la promotion « D. _____ », l'AFC a fixé, dans la décision attaquée, le montant des honoraires estimés du recourant à CHF 51'416.- (cf. décision sur réclamation, ch. 2.2.2, p. 13). Dans sa prise de position du 20 septembre 2023, l'AFC a confirmé que le montant précité était erroné et résultait d'une erreur de transcription, et que le montant correct qu'elle retenait était de CHF 54'462.- (CHF 1'089'239.80 x 5 %), étant encore précisé que le montant de la correction indiqué dans sa décision était en revanche correct (cf. Faits, let. K). Il ressort de la décision attaquée que l'AFC a retenu, pour cette promotion, un coût de construction d'un montant de CHF 1'089'239.80, en se basant sur le compte de construction du recourant (cf. décision sur réclamation, ch. 2.2.2, p. 12 ; compte 3000 de la comptabilité du 7 mars 2017 établie par H. _____ « *** – *** –

construction » ; pièce n° 7 du bordereau de pièces relatif à la réponse de l'AFC).

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 « F. _____ ». 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 G. _____, lesquels ont réalisé pour ce projet l'entier de la partie architecture et ingénierie (cf. réponse, ch. 5, p. 5).

Dans ses déterminations du 31 janvier 2024 (cf. Faits, let. M *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 « F. _____ » établie par le recourant, B. _____ et la société G. _____. 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 G. _____ (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. 2, p. 2) :

- B. _____ : CHF 160'000.- / CHF 2'858'908.90 = 5,61 %
- A. _____ : CHF 160'000.- / CHF 2'858'908.90 = 5,61 %
- G. _____ : 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° 6). 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'ingénieur du recourant facturées dans le cadre de la promotion « F. _____ » représentent 5 % des coûts de construction, n'est pas critiquable.

8.2.2 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. 5, p. 5-6). 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 5 %, calculé dans le cadre de la promotion « F. _____ », 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.

8.2.3 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. 13), 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 « E. _____ » (hors « F. _____ ») 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° 6 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. 2.2.2, p. 12). Comme l'AFC l'a admis, il s'agissait d'une erreur de plume : les taux doivent être inversés (cf. Faits, let. K).

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 5 % pour les coûts de construction de la première villa et des premiers immeubles de type I et II, ledit taux étant ensuite réduit à 2,5 % pour les immeubles et les villas supplémentaires identiques, on obtient un montant d'honoraires estimés de CHF 252'640.-, ce qui correspond au résultat obtenu 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. 8.2.1 *supra*), portant ainsi le montant en question à CHF 212'640.-.

Par ailleurs, en ce qui concerne la promotion « D. _____ », 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 H. _____ « *** – *** – construction » ; pièce n° 7 du bordereau de pièces relatif à la réponse de l'AFC). Ainsi, en appliquant la méthode retenue par l'AFC, le montant arrondi des honoraires estimés s'élève à CHF 54'462.- (CHF 1'089'239.80 x 5 %).

L'AFC a enfin procédé différemment, en ce qui concerne la promotion « C. _____ ». Elle a retenu que le montant des honoraires estimés pour cette promotion s'élève à CHF 145'000.-. Comme on l'a vu plus haut (cf. consid. 8.2.1 *supra*), il s'agit d'un versement effectué le 16 juillet 2015 par B. _____ sur le compte du recourant. En substance, l'AFC a considéré que cette somme correspondait à la contre-prestation pour des travaux d'ingénieur réalisés dans le cadre de cette promotion.

En l'occurrence, en l'absence d'autres éléments pertinents au dossier, le Tribunal considère que l'autorité inférieure n'a ni excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation en retenant que la somme de CHF 145'000.- est un versement d'honoraires de B. _____ au recourant et que ce montant peut par conséquent être considéré comme des honoraires perçus par le recourant pour cette promotion. Un examen de l'extrait du compte bancaire du recourant montre que le versement du montant précité porte les mentions « PART ; C. _____ ; *** ».

8.2.4 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 honoraires réalisés par le recourant dans le cadre des promotions. Sous réserve de la correction proposée par l'AFC dans sa réponse du 31 mai 2023 (cf. consid. 8.2.1 *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 8.2.1 *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*).

8.3.1 En l'espèce, le recourant ne conteste pas les calculs effectués par l'AFC, mais estime que la promotion « F._____ » 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 « F._____ » 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. 11).

En l'occurrence, le recourant se borne à affirmer qu'aucune comparaison ne peut être établie entre la promotion « F._____ » 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 « F._____ » 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 « F._____ » (deux villas et un immeuble) est intégrée à la promotion « E._____ », 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 « F._____ » 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 « E._____ » et « C._____ » (cf. bordereau de pièces du recourant à l'appui de sa réclamation du 29 juin 2022, pièce n° 6). D'autre part, le recourant se borne à indiquer que le libellé des entrées comptables pour le projet « F._____ » 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. 8.2.3) et à la réponse de l'autorité inférieure (réponse, ch. 5, p. 5-6) 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.

8.3.2 En ce qui concerne la promotion « C. _____ », le recourant critique le choix de l'AFC de retenir que le montant des honoraires estimés pour cette promotion s'élève à CHF 145'000.- (cf. consid. 8.2.3 *supra*). Il soutient qu'il s'agissait d'une distribution de bénéfice et a produit à l'appui de son recours trois factures datées du 29 octobre 2013, 15 janvier et 2 juin 2014, pour un montant total de CHF 130'000.-, pour des prestations d'ingénieur réalisées en faveur de la société I. _____, radiée du registre du commerce depuis le 1^{er} mai 2018.

De l'avis du Tribunal, les factures produites par le recourant à l'appui de son recours ne contredisent pas la thèse d'un versement d'honoraires. Le recourant n'explique pas non plus en quoi les factures qu'il a produites démontreraient que le montant en question serait, comme il le soutient, une distribution de bénéfice. On relèvera encore à cet égard que l'AFC a indiqué dans sa réponse que si elle avait appliqué à la promotion en question la méthode d'estimation appliquée aux autres promotions (soit 5 % des coûts de construction pour le premier immeuble et 2,5 % pour les suivants), elle obtiendrait un montant d'honoraires estimés de CHF 212'125.-. En définitive, la méthode retenue par l'AFC n'est pas préjudiciable aux intérêts financiers du recourant. Il s'ensuit que son grief est rejeté.

8.3.3 S'agissant de la promotion « D. _____ », le recourant allègue, à l'appui de son recours, que dans le cadre de cette promotion, « il a été recouru aux services d'ingénieur d'une entreprise tierce, J. _____ », pour un montant total de CHF 52'380.-. Ce montant devrait ainsi, selon le recourant, être porté en déduction de l'estimation. L'AFC a pris position dans sa réponse au sujet de ce grief. Selon elle, qui se réfère aux extraits comptables de la promotion en question (pièce AFC n° 7), il n'existe aucune mention de ces dépenses et le recourant n'a pas produit les factures correspondantes. Le Tribunal partage l'analyse de l'AFC à cet égard, si bien que ce grief doit être écarté.

D'autre part, comme on l'a vu plus haut (cf. consid. 8.2.3), l'autorité inférieure a expliqué dans la décision attaquée avoir retenu, pour cette promotion, un coût de construction d'un montant de CHF 1'089'239.80, en se basant sur le compte de construction du recourant (décision sur réclamation,

ch. 2.2.2, p. 12 ; compte 3000 de la comptabilité du 7 mars 2017 établie par H. _____ « *** – *** – construction » ; pièce n° 7 du bordereau de pièces à l'appui de la réponse de l'AFC). Elle a ainsi décidé de retenir le montant précité, plutôt que celui de CHF 600'000.- allégué par le recourant dans une pièce déposée à l'appui de sa réclamation (pièce n° 6). De l'avis du Tribunal, cette manière de procéder ne prête pas le flanc à la critique. En effet, le montant indiqué par le recourant ne s'appuie sur aucune pièce comptable, contrairement à celui qui a été retenu par l'autorité inférieure.

Le recourant a par ailleurs déposé à l'appui de son recours une estimation selon laquelle il aurait perçu pour son activité d'ingénieur dans le cadre de cette promotion des honoraires à hauteur de CHF 25'740.-, représentant 214,5 heures. Certes, le montant précité s'écarte de celui retenu par l'autorité inférieure de CHF 54'462.-. 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'ingénieur (cf. consid. 8.2.1 et 8.2.2 *supra*).

Ensuite, le recourant explique que si l'on suit l'approche de l'AFC et que le montant de CHF 51'416.- (recte : CHF 54'462.-) est validé, cela voudrait dire qu'il a passé près de 11 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 51'416.- / CHF 120.- / 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.

De l'avis du Tribunal, cet argument doit également être écarté. D'une part, 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. Le nombre de 11 semaines de travail auquel le recourant parvient ne remet pas en question la méthode utilisée ainsi que le résultat obtenu par l'AFC.

En effet, quand bien même cette comparaison aurait du sens, ce qui n'est pas le cas, le recourant n'a 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 l'estimation de l'AFC serait manifestement erronée.

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° 8 ; 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 de 10,71 semaines auquel il parvient n'est pas susceptible de mettre en doute l'évaluation effectuée par l'AFC.

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

Il soutient d'abord qu'il aurait facturé des honoraires dans le cadre de cette promotion s'élevant à CHF 60'000.- (recours, ch. 14, p. 6), de sorte que c'est ce montant qui devrait être retenu comme honoraires, étant encore

précisé que d'autres ingénieurs seraient intervenus dans le contexte de cette promotion (il mentionne les sociétés suivantes : J. _____, K. _____ et G. _____). 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 B. _____ et A. _____, pour un montant total de CHF 50'000.- (bordereau de pièces à l'appui du recours, pièce n° 16). 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 60'000.- en 2015 dans le cadre de cette promotion. On soulignera encore que l'AFC a relevé, dans sa réponse, qu'elle a tenu compte des prestations facturées par la société J. _____ pour un montant de CHF 30'800.-. En revanche, en ce qui concerne la société K. _____, en l'absence d'informations précises sur la nature des prestations offertes par ladite entreprise (prestations d'ingénieur liées à la construction des bâtiments ou génie civil), l'AFC n'en a pas tenu compte. Elle indique en effet que le recourant n'a produit ni contrats ni factures qui prouveraient l'implication de cette entreprise fournissant des prestations semblables aux siennes pour cette promotion et qu'il faudrait porter en déduction de l'estimation réalisée (réponse, p. 8). Dans ces conditions, les arguments avancés par le recourant ne sont pas susceptibles de mettre en cause l'estimation réalisée par l'AFC.

Le recourant ajoute ensuite que si le Tribunal ne devait pas retenir le montant de CHF 60'000.-, il devrait alors se baser sur son estimation d'après laquelle il aurait perçu pour son activité d'ingénieur dans le cadre de cette promotion des honoraires à hauteur de CHF 76'915.20. Certes, le montant précité s'écarte de celui retenu par l'autorité inférieure de CHF 252'640.- 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'ingénieur (cf. consid. 8.2.1 et 8.2.2 *supra*).

Le recourant explique par ailleurs que si l'on suit l'approche de l'AFC et que le montant de CHF 256'640.- est validé, cela voudrait dire qu'il a passé plus de 53 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 256'640.- / CHF 120.- / 8 heures / 5). C'est impossible selon lui, dans la mesure où, comme cela ressort de ses extraits bancaires pour les années 2015, 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, le montant retenu par l'AFC dans sa décision n'est pas de CHF 256'640.-, comme indiqué par le recourant, mais de CHF 252'640.-. 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° 13) 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 « F. _____ » (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 (bordereau de pièces de la société G. _____ à l'appui de son recours au Tribunal administratif fédéral du 27 février 2023, annexe à la pièce n° 7 ; dossier A-1140/2023). 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 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 prestations que le recourant a fournies aux consortiums. Sous réserve de la correction proposée par l'AFC dans sa réponse du 31 mai 2023 (cf. consid. 8.2.1 *supra*), le Tribunal n'a aucune raison de s'écarter de l'appréciation de celle-ci.

Il convient enfin de rappeler 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 très partiellement le recours au sens des considérants 6.3 (prescription de la période fiscale 2013) et 8.2.1 (diminution de la dette fiscale de CHF 2'440.- pour l'année 2015) 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 15'090.-, pour une valeur litigieuse initiale de CHF 62'938.-. Le recourant obtient ainsi gain de cause à hauteur d'environ 25 %.

Par conséquent, les frais de procédure, qui sont fixés à CHF 3'000.-, sont mis à la charge du recourant à hauteur de CHF 2'250.-. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance de frais déjà versée par celui-ci, la différence de CHF 750.- 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 25 %, une indemnité réduite à titre de dépens, fixée selon la pratique à CHF 1'125.- 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). Cette indemnité est mise à la charge de l'autorité inférieure à hauteur de CHF 625.-. Le solde pour un montant de CHF 500.- est pris en charge par la caisse du Tribunal en raison de la durée de la procédure (arrêt du TF 2C_263/2020 du 10 décembre 2021 consid. 7 [non publié dans l'ATF 148 II 233] ; arrêts du TAF A-251/2023 du 16 février 2024 consid. 4.2 ; A-4141/2023 du 16 août 2023).

(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 très partiellement admis au sens des considérant 6.3 et 8.2.1 en ce sens que la créance fiscale due par le recourant pour les années 2014 à 2017 est fixée à 47'849 francs, au titre de la taxe sur la valeur ajoutée. Une nouvelle échéance moyenne devra être fixée pour le calcul des intérêts moratoires. Pour le surplus, le recours est rejeté, dans la mesure de sa recevabilité.

3.

Les frais de procédure de 3'000 francs sont partiellement mis à la charge du recourant à hauteur de 2'250 francs. Ce montant sera prélevé sur l'avance de frais déjà versée de 3'000 francs. Le solde de 750 francs lui sera restitué une fois le présent arrêt entré en force.

4.

Un montant de 1'125 francs est alloué au recourant à titre de dépens réduits. Cette indemnité est mise à la charge de l'autorité inférieure à hauteur de 625 francs. Le solde de 500 francs sera pris en charge par la caisse du Tribunal.

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)