Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.693/2006 /fzc

Arrêt du 26 juillet 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Hungerbühler, Juge présidant, Wurzburger et Yersin.
Greffier: M. Vianin.

Parties
X._____,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
Commission fédérale de recours en matière de contributions, p.a. Tribunal fédéral administratif, case postale, 3000 Berne 14.

Objet
Taxe sur la valeur ajoutée; 1er trimestre 1998 au 1er trimestre 2002; taxation par estimation,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 18 octobre 2006.

Faits :
A.
Depuis 1994, X._____ a exploité un garage à A._____, d'abord sous la forme d'une entreprise individuelle, puis, dès le 11 janvier 2002 (date de l'inscription au registre du commerce du canton de Fribourg), sous la forme d'une succursale d'une société étrangère: Garage B._____ Co Ltd, à Londres, succursale de A._____. X._____ ayant cessé d'exploiter le garage, la succursale a été radiée du registre du commerce le 24 février 2005.

X._____ a été immatriculé au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) du 1er janvier 1995 au 31 mars 2002. La succursale a été immatriculée à partir du 1er janvier 2002.

En octobre 2003, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale) a effectué auprès du garage de X._____ un contrôle fiscal portant sur les périodes allant du 1er janvier 1998 au 30 juin 2003 (du 1er trimestre 1998 au 2ème trimestre 2003). Le contrôle a fait apparaître plusieurs manquements au niveau comptable: toutes les recettes n'avaient pas été comptabilisées dans le livre de caisse, qui présentait un solde mensuel négatif, les prélèvements privés étaient insuffisants, les fiches d'atelier n'avaient pas été conservées et les marges sur les chiffres d'affaires de l'atelier ne correspondaient pas aux normes de la branche. L'Administration fédérale a donc redressé ces chiffres d'affaires en appliquant les coefficients expérimentaux tirés des données statistiques de la branche aux montants des achats de pièces et des travaux de tiers figurant dans la comptabilité, ainsi qu'aux salaires productifs ressortant des décomptes AVS. Il en est résulté une reprise d'impôt de 6'189 fr. pour les périodes allant du 1er trimestre 1998 au 4ème trimestre 2000 (décompte complémentaire no xxx) et de 1'632 fr. pour les périodes allant du 1er trimestre 2001 au

1er trimestre 2002 (décompte complémentaire no yyy). Les deux décomptes se rapportant à des périodes où X._____ était lui-même immatriculé au registre des assujettis à la TVA, ces montants étaient dus par ce dernier. Le premier décompte portait sur les périodes fiscales durant lesquelles l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464 ss et les modifications ultérieures) était applicable et le second sur les périodes écoulées sous l'empire de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, LTVA, entrée en vigueur le 1er janvier 2001; RS 641.20).
B.
Contestées par l'assujetti, ces reprises d'impôt ont été confirmées par deux décisions de l'Administration fédérale du 21 janvier 2004. La réclamation formée contre ces prononcés a été rejetée par décisions du 7 mars 2005, contre lesquelles X._____ a recouru à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours).

Par décision du 18 octobre 2006, la Commission de recours a rejeté le recours. Elle a considéré qu'au vu des importantes lacunes constatées au plan de la comptabilité, l'Administration fédérale était fondée à déterminer les chiffres d'affaires imposables par voie d'estimation. Elle n'a pas non plus émis de critiques à l'encontre de l'estimation elle-même, en relevant que le recourant n'avait pas produit de moyens de preuve de nature à la remettre en cause, alors qu'il lui appartenait de le faire. En particulier, le recourant contestait le recours aux coefficients d'expérience en prétendant que les chiffres d'affaires de son garage ne correspondaient pas aux données statistiques, sans toutefois étayer ses dires par des pièces justificatives. La Commission de recours a également considéré que l'Administration fédérale avait fait preuve de retenue dans l'application des coefficients d'expérience.
C.
Par acte du 16 novembre 2006, X._____ interjette recours contre cette décision auprès du Tribunal de céans, en demandant, en substance, que les décisions sur réclamation de l'Administration fédérale du 7 mars 2005 soient annulées.

En tant que successeur de la Commission de recours, le Tribunal administratif fédéral a renoncé à déposer des observations. L'Administration fédérale conclut au rejet du recours, sous suite de frais et dépens.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 La loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) est entrée en vigueur le 1er janvier 2007 (RO 2006 p. 1205 ss, 1242). L'acte attaqué ayant été rendu avant cette date, la procédure reste régie par la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (ci-après: OJ; art. 132 al. 1 LTF).
1.2 Le recourant n'a pas indiqué par quelle voie de recours il procède auprès du Tribunal fédéral. Toutefois, cette imprécision ne saurait lui nuire si son recours remplit les exigences légales de la voie de droit qui lui est ouverte (cf. ATF 126 II 506 consid. 1a in fine; 124 I 223 consid. 1a p. 224; 120 Ib 379 consid. 1a p. 381).

Dans la mesure où il est dirigé aussi contre la décision de la Commission de recours du 18 octobre 2006, soit contre une décision finale prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui a été déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi, est en principe recevable comme recours de droit administratif en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que des art. 54 al. 1 OTVA et 66 al. 1 LTVA.

La Commission de recours ayant un plein pouvoir d'examen (art. 49 en relation avec l'art. 71a al. 2 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021], dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2006 [RO 1992 288]), son prononcé se substitue aux décisions sur réclamation de l'Administration fédérale (effet dévolutif complet; voir Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2ème éd., Berne 1983, p. 189 s.). Dès lors, le recours devant l'instance de céans peut seulement avoir pour objet le prononcé en question et les conclusions tendant à l'annulation des décisions des instances précédentes sont irrecevables.
1.3 Lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets

ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 105 al. 2 OJ). Aussi la possibilité d'alléguer des faits nouveaux ou de faire valoir de nouveaux moyens de preuve est-elle très restreinte (ATF 133 II 35 consid. 4 p. 40; 130 II 149 consid. 1.2 p. 154; 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150). Selon la jurisprudence, seules sont admissibles dans ce cas les preuves que l'instance inférieure aurait dû retenir d'office, et dont le défaut d'administration constitue une violation de règles essentielles de procédure (ATF 132 V 166 consid. 2.1 p. 171; 131 II 548 consid. 2.4 p. 551; 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150).
1.4 Lors de l'examen d'une taxation par estimation, le contribuable peut uniquement faire valoir devant le Tribunal fédéral que les conditions d'une telle taxation n'étaient pas remplies ou qu'il y aurait abus du pouvoir d'appréciation. Le Tribunal fédéral n'annule pareille taxation que si des fautes ou des erreurs manifestes ont échappé à l'autorité inférieure et qu'elle a procédé à une estimation manifestement erronée. Est manifestement erronée toute appréciation qui n'a pas pris en considération des points de vue essentiels ou les a interprétés de manière inexacte. Le Tribunal fédéral est donc lié par la taxation d'office lorsqu'elle repose sur une constatation des faits correcte et complète et sur une prise en considération objective de l'ensemble des circonstances déterminantes pour la taxation. A cet égard, les autorités compétentes disposent d'une certaine marge dans l'évaluation chiffrée du résultat de leur instruction (2A.253/2005, RF 61/2006 p. 556, consid. 1).
2.
L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a été remplacée par la loi fédérale du même nom, du 2 septembre 1999, entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées et leurs dispositions d'exécution restent applicables, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée s'applique dès lors au présent litige, en tant qu'il porte sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1998 au 4ème trimestre 2000. Au surplus, la loi du même nom est applicable pour ce qui est des périodes fiscales allant du 1er trimestre 2001 au 1er trimestre 2002.
3.
3.1 En vertu des art. 37 OTVA et 46 LTVA, l'assujetti est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable, en la forme prescrite, à l'Administration fédérale. A cet effet, il doit renseigner celle-ci sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour la constatation de l'assujettissement ou pour le calcul de l'impôt (art. 46 OTVA, 57 al. 1 LTVA). Il doit également tenir ses livres comptables de manière à ce que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent être constatés aisément et de manière sûre. L'Administration fédérale peut édicter des dispositions particulières à ce sujet (art. 47 al. 1 OTVA, 58 al. 1 LTVA). La loi régissant la taxe sur la valeur ajoutée précise que ces dispositions ne peuvent aller au-delà des prescriptions du droit commercial que si cela est indispensable pour prélever correctement la TVA (art. 58 al. 1 3ème phr. LTVA). L'assujetti doit conserver ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents pendant six ans selon l'art. 47 al. 2 OTVA et pendant dix ans d'après l'art. 58 al. 2 LTVA, sous réserve d'autres prescriptions de l'Administration fédérale ou des
dispositions du code des obligations.
Se fondant sur les art. 47 al. 1 OTVA et 58 al. 1 LTVA, l'Administration fédérale a émis des instructions sur la comptabilité et la conservation des livres et pièces justificatives (Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA; Instructions 2001 sur la TVA). Selon ces instructions, les livres comptables doivent être adaptés à la nature et à l'importance de l'entreprise; ainsi, il est nécessaire dans certains cas de tenir des livres de contrôle et des livres auxiliaires (Instructions 1997, ch. 873; Instructions 2001, ch. 882). Toutes les recettes et toutes les dépenses doivent être enregistrées, dans l'ordre chronologique et accompagnées d'un libellé approprié, dans les livres de caisse, de compte de chèques postaux et de banque. Ces enregistrements doivent être additionnés de façon suivie et les soldes doivent être comparés avec les espèces en caisse relevées régulièrement, les avis de situation de l'office des chèques postaux et les extraits des comptes bancaires (Instructions 1997, ch. 874; Instructions 2001, ch. 884). Chaque opération commerciale doit pouvoir être suivie aisément et de manière fiable, sur la base de pièces justificatives, depuis son inscription dans les livres auxiliaires et dans les livres de base, jusqu'au décompte TVA et au bilan de l'exercice et vice-versa (Instructions 1997, ch. 879; Instructions 2001, ch. 890).
3.2 Selon les art. 48 OTVA et 60 LTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets, ou si les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'Administration fédérale procède, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une estimation. Il convient en effet d'éviter que les cas où le contribuable se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se

révèlent incomplets, insuffisants, voire inexistants, ne se soldent par une perte d'impôt.

Lorsqu'elle procède à une estimation du chiffre d'affaires, l'autorité de taxation doit tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause; elle doit s'appuyer sur des données plausibles et aboutir à un résultat s'approchant le plus possible de la réalité, ce que prescrivent les art. 48 OTVA et 60 LTVA en exigeant que l'Administration fédérale procède "dans les limites de son pouvoir d'appréciation". Le contribuable qui a présenté une comptabilité non conforme aux exigences légales et qui est dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspondrait manifestement pas à la réalité doit supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (2A.253/2005, précité, consid. 4.1 et la jurisprudence citée; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, Archives 69 p. 511 ss, 546 ss et les nombreuses références à la jurisprudence en matière d'IChA).
4.
4.1 En l'espèce, l'autorité intimée a confirmé la taxation par estimation dans son principe au vu des importantes lacunes dans la tenue de la comptabilité du recourant. Dans sa détermination sur le recours, l'Administration fédérale a précisé que, sur l'ensemble des périodes contrôlées, le compte de caisse présentait durant plusieurs mois des soldes négatifs. Il était impossible de déterminer quel encaissement n'avait pas été comptabilisé, car le recourant ne tenait pas de livre de caisse et les recettes étaient inscrites une fois par mois sous la forme d'un total mensuel. Le mouvement des liquidités était de ce fait totalement incontrôlable. Par ailleurs, les fiches d'atelier n'avaient pas été conservées, ce qui empêchait de contrôler la facturation des travaux de réparation. Les marges de bénéfice brut de l'atelier étaient inférieures aux données expérimentales collectées auprès d'entreprises comparables de la même branche économique. Enfin, les prélèvements privés annuels apparaissaient particulièrement faibles. Si ce dernier point ne permettait pas à lui seul de dénier la valeur probante de la comptabilité, il constituait un indice que celle-ci ne reflétait pas la réalité économique de l'entreprise.
4.2 Concernant le livre de caisse - plus exactement: le compte de caisse, puisqu'il n'existait pas de livre de caisse -, le recourant fait valoir qu'il encaissait très peu au comptant et qu'il lui arrivait d'avancer l'argent nécessaire pour l'achat de pièces, puis de se rembourser lorsqu'il y avait de l'argent dans la caisse. Ces allégations ne sont cependant pas propres à expliquer pourquoi le compte de caisse accusait un solde négatif (créditeur), alors que, par nature, son solde est nécessairement débiteur.

S'agissant des fiches de travail, le recourant prétend qu'il ne les a pas conservées, parce que, jusqu'en 2001, il n'y aurait pas eu d'instructions dans ce sens. Cela est inexact: déjà l'édition 1997 des Instructions à l'usage des assujettis TVA prescrivait de conserver, entre autres documents, les rapports de travail et fiches d'atelier, aussi longtemps que la créance de TVA n'était pas prescrite (ch. 938).
Au sujet des marges sur les chiffres d'affaires de l'atelier, le recourant fait valoir qu'il a dû effectuer beaucoup de travaux de garantie, car il avait repris la clientèle de son ancien employeur, qui était agent principal de la marque C._____, et celle-ci accordait trois ans de garantie. Selon les directives de l'importateur, il ne pouvait faire de bénéfice sur les travaux de garantie; il était indemnisé seulement pour les pièces et le temps nécessaire aux réparations, mais non pour le temps passé à rechercher la défectuosité. Les travaux de garantie occupaient un employé à 60%. Tout cela représentait "une part non négligeable" de travail non facturé et réduisait les marges.

Outre qu'il s'agit là de faits nouveaux, qui sont allégués pour la première fois devant le Tribunal fédéral et qui ne sont par conséquent en principe pas recevables (cf. consid. 1.3 ci-dessus), le recourant ne donne aucune précision chiffrée sur l'impact que ces travaux ont eu sur ses marges bénéficiaires et ne produit pas davantage de moyens de preuve à l'appui de ses allégations.

Dans ces conditions, l'autorité intimée était fondée à dénier toute force probante à la comptabilité du recourant et à confirmer la fixation du chiffre d'affaires par voie d'évaluation (cf. au surplus 2A.418/1990, Archives 66 p. 64 consid. 2c et 2d, dans le cas d'un garage dont la comptabilité présentait les mêmes irrégularités).
5.
En ce qui concerne la taxation par estimation elle-même, l'Administration fédérale a exposé dans sa détermination sur le recours que les coefficients de majoration basés sur les marges expérimentales dans la branche des garages automobiles étaient les suivants: 35% pour les pièces de rechange, de 10 à 15% pour les travaux de

tiers et de 120 à 130% pour les salaires productifs. Dans le cas particulier, elle avait appliqué un taux de 15% seulement aux achats de pièces, pour tenir compte des ventes de pièces aux sous-agents, qui étaient effectuées avec des marges inférieures à la moyenne. S'agissant des travaux de tiers, elle avait retenu un taux de 10%, correspondant à la limite inférieure de la fourchette de la branche. Pour les salaires productifs, enfin, elle avait appliqué un taux de 120%, pour tenir compte du prix de l'heure facturé et de la région.

De son côté, le recourant ne démontre pas que l'estimation effectuée serait manifestement erronée. Ses allégations sur la mauvaise marche de ses affaires ne sont pas suffisantes à cet égard. Il fait, par ailleurs, grief à l'inspecteur de l'Administration fédérale de n'avoir pas pris contact avec sa fiduciaire, sans indiquer toutefois quelles informations pertinentes celui-ci aurait pu obtenir auprès d'elle. A supposer, du reste, que la fiduciaire ait détenu de telles informations, le recourant pouvait - et devait, dans un système d'auto-taxation tel que celui de la TVA - se les procurer et les faire valoir en procédure de réclamation ou de recours, ce qu'il n'a pas fait. Quant aux autres reproches éminemment subjectifs qu'il adresse à cet inspecteur - et qui sont, pour certains, à la limite de l'inconvenance -, ils ne sont d'aucune aide au recourant. On ajoutera encore que, contrairement à ce que celui-ci semble penser, les reprises litigieuses n'ont pas été effectuées pour le motif qu'il aurait (volontairement) cherché à "tricher" en cachant une part de son chiffre d'affaires, mais en raison des lacunes - le cas échéant involontaires - affectant sa comptabilité. La preuve en est qu'à en juger par les pièces figurant au dossier de
la cause, le recourant n'a pas fait l'objet d'une procédure pénale.
6.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable.

Succombant, le recourant supporte les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 1'500 fr. est mis à la charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au recourant, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 26 juillet 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le juge présidant: Le greffier: