

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 31 juillet 2002 en la cause X [CRC 2001-009])

Mehrwertsteuer. Umsatzschätzung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Vorsteuerabzug. Beweiswürdigung.

- Anforderungen an die Buchhaltung eines Mehrwertsteuerpflichtigen. Voraussetzungen unter denen die ESTV gemäss Art. 48 MWSTV eine Schätzung vornimmt und Prüfungsbefugnis der Rekursinstanz (E. 4a).

- Recht auf Vorsteuerabzug. Formelle Voraussetzungen (E. 5b). Der Nachweis der Vorsteuer obliegt dem Mehrwertsteuerpflichtigen (E. 5c). Prüfung des Spielraumes der ESTV im Falle einer Rechnung, die nicht den formellen Anforderungen entspricht (E. 5d).

- Beweiswürdigung betreffend den Vorsteuerabzug. Beweiskraft von Rechnungskopien, Rechnungsdoppeln und Rechnungsjournalen eines Lieferanten des Beschwerdeführers (E. 6).

Taxe sur la valeur ajoutée. Estimation du chiffre d'affaires par l'Administration fédérale des contributions (AFC). Déduction de l'impôt préalable. Appréciation des preuves.

- Exigences comptables à charge de l'assujetti TVA. Conditions de la réalisation par l'AFC d'une estimation selon l'art. 48 OTVA et pouvoir d'examen de l'autorité de recours dans ce contexte (consid. 4a).

- Droit à la déduction de l'impôt préalable. Conditions formelles (consid. 5b). La preuve de l'impôt préalable incombe au contribuable (consid. 5c). Examen de la tolérance de l'AFC en cas de facture formellement insuffisante (consid. 5d).

- Appréciation des preuves relatives à la déduction de l'impôt préalable. Force probante de photocopies de factures, de duplicata de factures et de journaux de facturation d'un fournisseur du recourant (consid. 6).

Imposta sul valore aggiunto. Stima della cifra d'affari da parte dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC). Deduzione dell'imposta precedente. Valutazione delle prove.

- Esigenze contabili che l'assoggettato IVA deve rispettare. Condizioni alle quali l'AFC procede ad una stima secondo l'art. 48 OIVA e potere d'esame dell'autorità di ricorso in questo contesto (consid. 4a).

- Diritto alla deduzione dell'imposta precedente. Condizioni formali (consid. 5b). La prova dell'imposta precedente incombe al contribuente (consid. 5c). Esame della tolleranza dell'AFC in caso di fattura formalmente insufficiente (consid. 5d).

- Valutazione delle prove relative alla deduzione dell'imposta precedente. Carattere probatorio di fotocopie di fatture, di duplicati di fatture e di registri di fatturazione di un fornitore del ricorrente (consid. 6).

Résumé des faits:

X exploite en raison individuelle en divers lieux de Suisse des commerces de marchandises en tout genre. Lors de contrôles effectués auprès d'autres contribuables, l'Administration fédérale des contributions (AFC) constata que X n'était pas inscrit au registre d'affaires réalisé à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Afin de déterminer si cette situation était conforme aux exigences légales ou si au contraire une immatriculation en qualité d'assujetti au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) s'imposait, l'AFC adressa à deux reprises à X le formulaire topique, en le priant de bien vouloir le compléter en y indiquant les chiffres d'affaires réalisés. Malgré différents rappels, l'AFC resta sans réponse.

Le 9 février 1998, l'AFC procéda à un contrôle dans les locaux de l'entreprise, au sens des dispositions de l'art. 50 OTVA (bien qu'averti, X n'était pas présent). En l'absence de toute comptabilité, les représentants de l'AFC procédèrent à une estimation du chiffre d'affaires réalisé entre le 1er janvier 1995 et le 31 décembre 1997. Le montant d'impôt dû sur le chiffre d'affaires estimé (avant déduction de l'impôt préalable) s'élevait à Fr. 1'576'250.- plus intérêt moratoire dès le 30 décembre 1996. Sur la base des résultats de l'estimation, X fut inscrit au registre des assujettis à la TVA avec effet rétroactif au 1er janvier 1995. Par lettre du 20 avril 1998, X contesta la reprise. L'AFC confirma sa position par une décision formelle en date du 12 novembre 1998.

Par acte du 14 décembre 1998, le représentant de X forma réclamation contre la décision précitée. Il ne contesta pas son assujettissement en tant que tel, mais soutint que la décision était infondée car basée sur des signes extérieurs. Indiquant que les livres étaient à la disposition de l'AFC, il conclut à la prise en considération de la comptabilité reconstituée et à la déduction de l'impôt préalable en résultant. L'AFC délégua deux représentants au domicile de X. Lors de cette visite, aucune pièce justificative relative aux documents transmis précédemment ne fut présentée (bien qu'averti, X était absent). Suite à des renseignements obtenus de la caisse cantonale de compensation concernant les salaires des employés de X, l'AFC se vit dans l'obligation de revoir à la hausse l'estimation du chiffre d'affaires. Elle offrit à X la possibilité de s'exprimer à cet égard. Par réponse du 15 septembre 2000, celui-ci admit la nouvelle estimation du chiffre d'affaires, mais réclama la déduction de l'impôt préalable du montant d'impôt réclamé. Il fournit une estimation de l'impôt préalable qui devait être déduit.

Par décision du 5 décembre 2000, l'AFC rejeta la réclamation dans le sens des considérants, réclamant un montant d'impôt de Fr. 2'181'129.-, plus intérêt moratoire. En date du 20 janvier 2001, X (ci-après: le recourant) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou de céans), concluant à une nouvelle appréciation de son problème. Il ne conteste pas l'estimation du chiffre d'affaires faite par l'AFC, mais considère qu'il faut tenir compte de l'impôt préalable payé à la douane lors de l'importation des marchandises. Par ailleurs, il réclame le taux de 2,4% pour les denrées alimentaires écoulées par le magasin Z.

Extrait des considérants:

(...)

4.a.aa. En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA; cf.

Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5e éd., Zurich 1995, p. 384 s.). Cela veut dire que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. En d'autres mots, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. Alois Camenzind / Nikolaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 270). L'assujetti doit établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [Commentaire DFF][72], p. 38).

bb. Selon l'art. 47 al. 1 OTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre. L'AFC peut rédiger des prescriptions spéciales à ce sujet, ce qu'elle a fait avec l'édition des «Instructions à l'usage des assujettis TVA» de l'automne 1994 et du printemps 1997[73] (ci-après: Instructions, ch. 870 ss), respectivement avec la brochure «TVA Organisation comptable» de février 1994[74]. L'assujetti doit être attentif au fait que le suivi des opérations commerciales, à partir de la pièce justificative jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité (et vice-versa), doit pouvoir être garanti sans perte de temps importante (art. 47 al. 1 OTVA en relation avec le ch. 882 des Instructions, respectivement la brochure TVA Organisation comptable, p. 11; Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 66 p. 67 consid. 2a; JAAC 64.83 consid. 2, JAAC 63.94 consid. 4a, JAAC 63.25 consid. 3a; TVA-Journal 4/98, p. 168 ss, consid. 6a/a).

cc. Aux termes de l'art. 48 OTVA, 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'AFC procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation. La taxation par estimation est une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation d'utiliser en cas de lacunes de la comptabilité. La taxation par estimation peut être soit interne, soit externe. La taxation interne, sans et sous réserve d'un contrôle sur place, survient à la suite d'une non-remise de décomptes, tandis que la taxation externe est exécutée à la suite d'un contrôle sur place (sur cette distinction, cf. Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in: Archives vol. 69 p. 520 ss). Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause (JAAC 64.83 consid. 3a, JAAC 63.27 consid. 4a et b; Mollard, op. cit., p. 550 ss). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (Archives vol. 63 p. 239, vol. 52 p. 238 consid. 4).

Dans la procédure de recours, l'assujetti peut contester l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que telle et il a la possibilité de fournir les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère erroné de l'estimation effectuée par l'administration. Si les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est à lui qu'il revient d'apporter la preuve du caractère erroné de l'estimation (cf. à propos de l'impôt sur le chiffre d'affaires [ICHA], qui connaissait déjà le procédé de l'estimation: Archives vol. 61 p. 819 consid. 3a, vol. 58 p. 384 consid. 3b; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 12 novembre 1998, en la cause E. AG [2A.55/1998], consid. 4 et 6 et les références citées; concernant la TVA: JAAC 64.47 consid. 5b, traduit dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2000, 2e partie, p. 350; décisions non publiées de la Commission de recours du 31 octobre 2001, en la cause H. [CRC 2001-034], consid. 4c, et du 29 octobre 1999, en la cause H. [SRK 1998-102 et SRK 1998-103], consid. 5, confirmée par le Tribunal fédéral en date du 21 juin 2000 [2A.580/1999]). Dans la mesure où l'AFC a le droit et le devoir de rectifier le montant dû par voie d'estimation, il appartient au contribuable qui a présenté une comptabilité inexacte et qui est dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond manifestement pas à la réalité de supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (par rapport à l'ICHA, voir ATF 105 Ib 186 consid. 4c; Archives vol. 52 p. 509; décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 26 août 1998, en la cause S. [CRC 1997-077], consid. 3a). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti apporte la preuve du fait que l'instance précédente a commis involontairement d'importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que la Commission fédérale de recours en matière de contributions remplace par sa propre appréciation celle de l'instance précédente.

Même si sur la base de l'art. 49 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) elle peut en principe revoir la décision attaquée avec un plein pouvoir de cognition, la Commission de recours s'impose cependant une certaine retenue dans l'examen de l'opportunité d'une décision portant sur une estimation. Eu égard toutefois à son caractère d'instance spécialisée, la limitation de son pouvoir d'examen va moins loin que celle dont faisait preuve le Tribunal fédéral, lorsque les décisions sur réclamation pouvaient être directement attaquées auprès de lui. Par ailleurs, la Commission de recours examine avec un plein pouvoir de cognition si les conditions de droit matériel présidant à la conduite d'une estimation sont remplies (JAAC 63.27 consid. 5c/bb; décision précitée du 26 août 1998, consid. 2a; Mollard, op. cit., p. 557 s.; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998 ch. 2.62 in fine).

b. En l'espèce, il ressort clairement des faits que les documents comptables étaient largement incomplets. La réalisation d'une estimation par l'AFC s'avère dès lors justifiée sur le principe. Le recourant ne conteste pas les éléments sur lesquels est fondée cette estimation, mais demande une modification du taux d'imposition retenu, à savoir l'application du taux de 2,4% pour les denrées alimentaires vendues. Conformément à la situation juridique exposée ci-dessus, on rappellera que c'est au recourant de fournir les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère erroné de l'estimation effectuée par l'administration. Or, en l'espèce, la requête est non seulement imprécise (on ne sait pas quelle part du chiffre d'affaires provient de la vente de denrées alimentaires), mais elle est également dépourvue de documents justificatifs aptes à démontrer son bien-fondé. On remarquera au surplus que cet argument est invoqué pour la 1ère fois par le recourant. Dans ces circonstances, la Commission de recours ne peut que confirmer l'estimation de l'AFC. Le recourant étant dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond pas à la réalité, il lui revient d'en supporter les désavantages.

5.a. La déduction de l'impôt préalable selon les art. 29 ss OTVA constitue un élément essentiel de la TVA suisse, conçue comme un système d'impôt net à tous les stades. Elle repose directement sur l'art. 8 al. 2 let. h des dispositions transitoires disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de 1874 (aCst.[75]) et permet à l'entrepreneur de n'imposer que la «valeur ajoutée» effective. En pratique, la déduction de l'impôt préalable s'opère de la manière suivante: l'assujetti - lorsque des conditions données (en particulier formelles) sont réunies - peut déduire de l'impôt sur le chiffre d'affaires aval l'impôt qui lui est transféré par ses fournisseurs et ses mandataires. De cette manière, l'impôt préalable réduit sa dette envers l'AFC. La déduction de l'impôt préalable est la contrepartie de l'impôt sur le chiffre d'affaires aval. Pour cette raison, il faut distinguer les deux domaines et

calculer l'impôt sur le chiffre d'affaires aval séparément de l'impôt préalable (cf. Camenzind/Honauer, op. cit., p. 237 ss n° 8.1 ss).

b. Pour faire valoir une déduction de l'impôt préalable, il est en principe requis que l'on utilise la livraison ou la prestation de services reçue aux fins prévues par l'art. 29 al. 2 let. a-d OTVA (cf. aussi l'art. 8 al. 2 let. h disp. trans. aCst., respectivement l'art. 196 ch. 14 al. 1 let. h de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 [Cst.], RS 101; Stephan Kuhn / Peter Spinnler, *Mehrwertsteuer*, Muri/Berne 1994, p. 100). L'exécution de la déduction de l'impôt préalable exige, en particulier du point de vue de l'administration, des pièces justificatives qui permettent un contrôle rapide, simple et efficace de l'auto-taxation et qui excluent les abus. Concrétisant l'art. 8 al. 2 let. h disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. h Cst.), l'art. 29 al. 1 let. a OTVA prévoit dès lors que n'est en droit de déduire l'impôt préalable que celui qui peut confirmer par des justificatifs selon l'art. 28 al. 1 OTVA les montants qu'il a fait valoir. Pour être autorisé à déduire de son impôt sur le chiffre d'affaires aval l'impôt qui lui a été facturé par un autre assujetti, un assujetti doit donc pouvoir fournir des justificatifs qui contiennent le nom, l'adresse et le numéro

d'immatriculation du fournisseur (art. 28 al. 1 let. a OTVA), le nom et l'adresse du destinataire (let. b) ainsi que la date ou la période de la livraison ou de la prestation de services (let. c). En outre, ces justificatifs doivent contenir une description du genre, de l'objet et de l'importance de la livraison ou de la prestation de services (let. d), ainsi que de la contre-prestation à payer à cet effet (let. e) et du montant de l'impôt dû, respectivement du taux d'imposition, dans le cas où la contre-prestation englobe l'impôt (let. f).

Les exigences précises s'appliquant aux pièces justificatives qui donnent droit à la déduction de l'impôt préalable sont adéquates et rentrent sans autre dans le cadre de la compétence octroyée au Conseil fédéral par l'art. 8 al. 1 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 Cst.) l'habilitant à fixer des dispositions d'exécution (JAAC 65.84 consid. 4b). En particulier, elles ne violent pas les principes fondamentaux et supérieurs de la TVA, tels que le principe du transfert de l'impôt, le principe de la généralité de l'impôt, le principe de la neutralité de l'impôt, le principe de l'imposition unique ou le principe du pays de destination (cf. à ce propos également TVA-Journal 4/98, p. 168, consid. 6a/aa et la décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 22 octobre 1997, en la cause S. [SRK 1996-050], consid. 2c). Il est dans l'intérêt d'une perception correcte et exempte d'abus de la TVA que l'AFC applique de manière précise ces prescriptions plutôt formelles, même si l'on sait que d'autres ordres juridiques traitent plus librement cette question (cf. décisions de la Cour de Justice des Communautés Européennes du 5 décembre 1996, Reisdorf, C-85/95, Rec. p. I-6257, du 17 septembre 1997, Langhorst, C-141/96, Rec. p. I-5073; cf. la décision du Conseil d'Etat, France, du 6 avril 1998, dans la Revue de DROIT FISCAL 1998/37, p. 1097, ainsi que l'arrêt du Bundesfinanzhof, Allemagne, du 16 avril 1997, dans *Umsatzsteuer-Rundschau* [UR] 1997, 355). Les assujettis peuvent se conformer aux exigences spécifiques à la TVA en matière de pièces sans charge excessive; celles-ci peuvent également être vérifiées simplement et rapidement par le destinataire d'une livraison ou d'une prestation de services. Il y a lieu de rappeler une fois encore l'art. 47 al. 1 OTVA, qui enjoint à l'assujetti de tenir ses livres comptables régulièrement et de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre. L'assujetti doit conserver en bon ordre pendant six ans ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents (art. 47 al. 2 OTVA). Cette dernière disposition est ainsi commentée par le DFF: «Doivent dans tous les cas être conservés en original les pièces justificatives et les documents dont la reproduction photographique en nombre pourrait donner lieu à des incertitudes et des abus» (Commentaire DFF, p. 43). Ce commentaire rejoint l'approche formaliste du Tribunal fédéral selon lequel des copies n'ont selon les circonstances qu'une force probante limitée en matière fiscale (cf. par rapport à l'impôt sur le chiffre d'affaires, ATF non publié du 17 août 2000 en la cause F. AG [2A.65/1999] consid. 3d/bb; décision non publiée de la Commission de céans du 1er juin 2001, en la cause M. [CRC 1999-148], consid. 5c/aa).

c. Etant donné qu'il s'agit dans le cadre de l'impôt préalable d'éléments de nature à diminuer l'impôt, c'est à l'assujetti qu'il revient de fournir la preuve conforme aux exigences de forme (cf. art. 29 al. 1 let. a en relation avec l'art. 28 al. 1 OTVA) de leur existence (Blumenstein/Locher, op. cit., p. 379). Certes, l'AFC doit respecter le principe de la neutralité de la TVA. Ceci ne peut cependant valoir que lorsque l'assujetti satisfait aux devoirs qui s'imposent à lui en vertu du principe de l'auto-taxation. Il reste ainsi à indiquer qu'il est loisible à l'assujetti, même au stade d'un recours auprès de la Commission de recours contre une estimation, d'amener, au moyen de pièces justificatives, la preuve de l'impôt préalable qui lui a été transféré. L'AFC doit, même sans requête expresse de l'assujetti, déduire de l'impôt sur le chiffre d'affaires aval estimé l'impôt préalable pour lequel elle dispose, au moment de l'estimation, des pièces justificatives nécessaires en vertu de l'art. 29 al. 1 let. a OTVA en relation avec l'art. 28 al. 1 OTVA. Elle n'est au contraire pas obligée de chercher les pièces justificatives relatives à l'impôt préalable. Il incombe à l'assujetti, dans le cadre de son devoir de collaboration, de mettre à disposition les documents correspondants (Mollard, op. cit., p. 532 s.). Une évaluation de l'impôt préalable est en principe exclue, aussi bien en cas d'estimation externe (cf. décision de la Commission de recours du 25 mars 2002 en la cause P. [CRC 2000-135]) qu'en cas d'estimation interne (JAAC 64.47 [RDAF 2000, 2e partie, p. 343 ss]). Les tribunaux civils sont compétents pour juger les contestations portant sur le transfert de l'impôt (art. 28 al. 6 OTVA; cf. la décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 22 octobre 1997, en la cause S. [CRC 1996-050], consid. 2c/bb).

d.aa. Compte tenu du formalisme lié à l'art. 28 et l'art. 29 OTVA, la Commission de céans a aussi établi qu'une tolérance consistant à admettre que l'acquéreur d'une livraison, au moment où il constate que les conditions légales ne sont pas remplies, demande une attestation selon laquelle le fournisseur a décompté le chiffre d'affaires en question et présente cette attestation à l'AFC irait trop loin et ne pourrait être acceptée (JAAC 65.84 consid. 4d in fine).

Il apparaît cependant qu'en cas de facturation formellement insuffisante, l'AFC dispose en pratique de formulaires officiels (formulaires 1310) appelés «Attestation du fournisseur de la prestation au bénéficiaire de la prestation afin de faire valoir la déduction ultérieure de l'impôt préalable, malgré une facturation formellement insuffisante» que les assujettis peuvent après coup faire remplir au fournisseur de la prestation en vue d'obtenir tout de même la déduction de l'impôt préalable. Selon les explications données par l'AFC, l'autorité fiscale s'est laissée guider par le principe de la neutralité fiscale en instaurant cette pratique. Considérant qu'un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'ensemble de l'édifice de la TVA est celui de la déduction de l'impôt préalable permettant à l'assujetti d'acquitter l'impôt sur sa seule prestation et évitant au consommateur final de supporter une taxe occulte, l'AFC a estimé qu'il pouvait apparaître comme excessif, au regard dudit principe, de sanctionner l'omission de mentionner certains éléments non essentiels sur la facture par le refus de toute déduction de la charge préalable. Par conséquent, l'autorité fiscale permet à l'assujetti d'établir ultérieurement la réalité de l'existence du droit à déduction au moyen d'attestations conçues à cet effet et examine ensuite la possibilité d'une éventuelle mise en compte de l'impôt préalable. Tant que les attestations n'ont pas été vérifiées et admises par l'AFC, le recourant ne peut prétendre à la déduction de l'impôt préalable.

Si ce dernier a déjà procédé à la mise en compte de cet impôt dans ses décomptes, l'administration opère une reprise fiscale à hauteur du montant déduit indûment et procède éventuellement à la correction correspondante après examen des attestations. La date d'échéance portée sur l'avis de crédit qui en résulte est celle de la réception des attestations, de sorte que l'intérêt moratoire reste dû jusqu'à dite date. Par ailleurs, l'AFC n'autorise la production ultérieure d'attestations que si les défaillances formelles de la facture concernent des éléments non essentiels. Tel est le cas si font défaut le numéro d'immatriculation du prestataire, la date ou la période de livraison ou de la prestation de services, le genre, l'objet et l'importance de la livraison ou de la prestation de services, le taux de l'impôt ou le montant d'impôt en francs suisses pour les factures établies en monnaie étrangère. En revanche, les noms et adresses du prestataire et du destinataire, ainsi que la contre-prestation et le montant de l'impôt dû constituent des éléments essentiels auxquels il n'est pas question de suppléer par la présentation après coup d'attestations (décision non entrée en force et non publiée de la Commission de céans du 14

juin 2002, en la cause S. [SRK 2001-049], consid. 2). Il s'agit ainsi d'éviter les abus, par exemple qu'un tiers non destinataire de la prestation requière la déduction d'une charge préalable sur la base d'une facture qui ne lui était pas adressée ou qu'un assujetti prétende à la déduction d'un impôt dont le montant n'est pas déterminé. Par ailleurs, en vertu de l'art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20; respectivement art. 41 al. 1 OTVA), les attestations ne sont possibles que dans le délai de prescription de 5 ans, étant donné qu'autrement on ne peut plus effectuer de contrôle chez l'assujetti qui a fourni la prestation. Enfin, il convient de relever que les attestations doivent contenir l'ensemble des éléments retenus à l'art. 28 al. 1 OTVA, qu'elles doivent être signées et que leur présentation est subordonnée au respect d'un certain délai, dont l'observation entraîne l'exclusion du droit à déduction de l'impôt préalable.

En écartant la possibilité d'une tolérance, la Commission de recours avait avant tout à l'esprit des attestations dressées par l'assujetti lui-même, de sa propre initiative, et sans réelles garanties quant à leur forme et leur contenu. Or, les attestations dont il est question ci-dessus sont d'une autre nature, puisqu'elles émanent de l'autorité fiscale elle-même et doivent être remplies par l'assujetti en suivant des instructions bien précises. De plus, dans les attestations officielles, le fournisseur de la prestation s'engage vis-à-vis de l'AFC en apposant sa signature sur le document, alors qu'une attestation établie entre l'assujetti et son fournisseur relèverait plutôt de l'arrangement d'ordre privé. Les situations sont donc différentes et il ne faut pas non plus négliger le fait que la pratique de l'AFC trouve sa justification dans le respect du principe - fondamental - de la neutralité de l'impôt (cf. décisions non publiées de la Commission de recours du 25 mars 2002, précitée, consid. 4d, et du 31 octobre 2001, en la cause H. [CRC 2001-034], consid. 4d/dd).

bb. Certes, l'art. 28 et l'art. 29 OTVA établissent les conditions auxquelles une facture doit satisfaire afin que le destinataire puisse en faire usage pour réclamer l'impôt préalable. Il manque par contre une réglementation explicite relative à la question de la possibilité et des conditions auxquelles une telle facture pourrait éventuellement encore être corrigée ultérieurement. L'ordonnance sur la TVA se révèle lacunaire à cet égard. L'AFC a introduit une pratique stricte sur ce point: selon la note marginale 779a des Instructions, l'intégralité formelle et l'exactitude matérielle (taux, base de calcul etc.) des décisions est à contrôler lors de leur réception. Les pièces justificatives insatisfaisantes sont à renvoyer avant paiement pour être rectifiées. Les factures ou autres pièces ne peuvent plus être modifiées après paiement (par exemple par extourne ou remplacement de facture), car il s'agit d'une opération commerciale close. En principe, il aurait aussi été pensable d'admettre plus largement des corrections de factures. Manifestement l'AFC ne l'a pas fait, notamment pour éviter le risque d'abus. Elle a cependant offert à cet effet la possibilité mentionnée ci-dessus, à savoir que les assujettis à la TVA

peuvent encore bénéficier postérieurement de la déduction de l'impôt préalable au moyen d'une attestation sur le formulaire 1310 malgré des factures formellement insuffisantes (sur certains points). Cette procédure paraît également moins susceptible de donner lieu à des abus que l'admission de corrections postérieures de factures. Dans l'ensemble, la réglementation en question se révèle appropriée et conforme aux dispositions constitutionnelles. Elle doit dès lors être confirmée (cf. décision de la Commission de recours du 25 mars 2002 en la cause P. [CRC 2000-135], consid. 4d/dd).

6. En l'espèce, le recourant conclut à ce qu'il soit tenu compte de l'impôt préalable qu'il pourrait déduire en tant qu'assujetti.

a. Concernant l'impôt sur les importations de biens, le recourant demande que l'autorité s'adresse aux douanes afin d'obtenir des copies des factures indiquant l'impôt payé à l'occasion du passage de la douane. Comme indiqué ci-dessus, c'est au recourant qu'il incombe de fournir les pièces justificatives propres à prouver le bien-fondé de ses affirmations, ce qu'il n'a pas fait. Etant donné que le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (cf. les considérations précédentes; voir aussi Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. II, 2e éd., Berne 2002, p. 263 s.; Blaise Knapp, *Précis de droit administratif*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, p. 419, n° 2021), le recourant ne peut se prévaloir d'aucun impôt préalable déductible dans ce contexte.

b. Concernant l'impôt frappant les prestations sur territoire suisse, le recourant souhaite être autorisé à porter en compte l'impôt préalable déductible. Dans sa décision, l'AFC a refusé à l'assujetti la déduction de l'impôt préalable au motif que les documents justificatifs faisaient défaut, malgré plusieurs rappels et deux contrôles sur place. L'AFC a notamment estimé que les copies fournies par le recourant à l'appui de sa réclamation ne disposaient pas d'une valeur probante suffisante.

Il convient de distinguer les différents types de pièces figurant au dossier, à savoir les photocopies de factures, les duplicata de factures et les journaux de facturation d'un fournisseur du recourant:

- concernant les photocopies de factures: la valeur probante des photocopies étant limitée (cf. consid. 5b ci-dessus), il revient à l'autorité fiscale d'apprécier au cas par cas l'ensemble des circonstances et de décider si les copies en cause peuvent servir de moyen de preuve. En l'espèce, vu les graves lacunes que présente la comptabilité du recourant, peu compréhensibles pour une entreprise de cette ampleur, et l'absence de coopération de la part de ce dernier, malgré diverses tentatives de l'AFC, les doutes de l'AFC sont clairement justifiables et son refus de prendre en compte ces pièces est fondé;

- concernant les duplicata de factures: la valeur probante des duplicata, qui constituent en principe des documents originaux mais établis postérieurement à double par le fournisseur, est plus élevée que celle des copies, en raison du fait qu'il s'agit de documents originaux. Etant donné qu'ils sont établis à une date qui peut être largement postérieure à l'opération qu'ils concernent, le risque qu'ils ne correspondent pas à la réalité des faits est cependant bien réel (cf. consid. 5d/bb ci-dessus). Il paraît dès lors raisonnable de laisser à l'AFC le choix d'accepter ou de refuser des duplicata en fonction du contexte dans lequel la question se pose. En l'espèce, au vu de la situation déjà évoquée, le refus de l'AFC de prendre en considération ces pièces est admissible et n'a pas à être remis en question par la Commission de céans;

- concernant les documents sur papier verts et blancs: l'AFC a considéré qu'il ne s'agissait pas de factures, mais de journaux de facturation d'un fournisseur. Elle a motivé ce point de vue notamment comme suit: la présence dans le dossier de copies de

factures du même fournisseur montre que lesdites pièces ne sont pas des factures; l'absence de l'indication du fournisseur sur certaines de ces pièces indique qu'elles sont destinées à un usage interne; finalement, il apparaît que ces pièces auraient été imprimées après coup sur demande de l'avocat du recourant. L'AFC a ainsi estimé que ces pièces ne permettaient pas de procéder à la déduction de l'impôt préalable à double titre, premièrement il ne s'agissait pas de factures, deuxièmement elles n'étaient pas originales. Convaincue par cette argumentation, la Commission de recours considère également que les pièces en cause ne permettent pas de réclamer la déduction de l'impôt préalable.

En conséquence, c'est à juste titre que, dans sa décision du 5 décembre 2000, l'AFC n'a pas déduit l'impôt préalable du montant réclamé.

c. Il a été mentionné ci-dessus que l'AFC n'autorise la production ultérieure d'attestations 1310 que si les défaillances formelles de la facture concernent des éléments non essentiels. Il n'est par contre pas question de suppléer aux éléments essentiels par la présentation après coup d'attestations. De même, les factures n'existant que sous forme de copies ne peuvent être remplacées par des attestations. Dès lors, c'est à bon droit que l'AFC n'a pas offert au recourant la possibilité de remplir des attestations 1310 qui lui auraient permis de récupérer l'impôt préalable.

(...)

[72] Peut être obtenu auprès de l'Office fédéral des constructions et de la logistique (OFCL), CH-3003 Berne.

[73] Peuvent être obtenues auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, CH-3003 Berne.

[74] Peut être obtenue auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, CH-3003 Berne.

[75] Peut être consultée sur le site Internet de l'Office fédéral de la justice à l'adresse http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0007.File.tmp/bv-alt-f.pdf

Dokumente der SRK