Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.552/2006 /svc

Arrêt du 1er février 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
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, pour adresse Tribunal administratif fédéral, Bundesrain 20, case postale, 3000 Berne 14.

Objet
taxe sur la valeur ajoutée; taxation par estimation; assujettissement,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 19 juillet 2006.

Faits :
A.
X._____ a exploité comme entrepreneur individuel une salle de jeux électriques à prépaiement avec buvette annexe. Il était propriétaire d'une partie des jeux seulement, les autres appartenant à des tiers. Inscrit au registre du commerce le 11 octobre 1994, il en a été radié le 1er septembre 2004, par suite de cessation de l'exploitation. Le 29 septembre 2003, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale ou l'autorité intimée) a procédé à un contrôle, afin de déterminer si le prénommé devait être immatriculé au registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA). Ayant constaté que la comptabilité n'avait pas été tenue correctement, elle a procédé à une estimation du chiffre d'affaires pour les périodes fiscales allant du 1er janvier 1998 au 30 juin 2003 (1er trimestre 1998 au 2ème trimestre 2003). Au vu des résultats de l'estimation, elle a considéré que X._____ remplissait les conditions de l'assujettissement obligatoire à compter du 1er janvier 1998 au moins et l'a immatriculé dans le registre des contribuables TVA avec effet rétroactif à partir de cette date. Elle a de plus établi les décomptes complémentaires nos 121845 et 121846, selon lesquels le prénommé devait au titre de la TVA respectivement 12'538 fr. (pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1998 au 4ème trimestre 2000) et 12'771 fr. (périodes fiscales allant du 1er trimestre 2001 au 2ème trimestre 2003).
Dans une écriture du 10 octobre 2003, X._____ a contesté son assujettissement.
Par courrier du 27 octobre 2003, l'Administration fédérale a informé X._____ qu'elle l'avait radié du registre des contribuables TVA avec effet au 30 septembre 2003.
B.
Le 19 janvier 2004, l'Administration fédérale a confirmé l'assujettissement de X._____ ainsi que les dé-

comptes complémentaires précités, en rendant deux décisions, portant l'une 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 l'autre sur les périodes fiscales 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).
Le 10 février 2004, X._____ a formé une réclamation à l'encontre de ces prononcés. Dans cette écriture, il s'est aussi étonné de sa radiation du registre des contribuables avec effet au 30 septembre 2003.
Par courrier du 23 février 2004, l'Administration fédérale a accusé réception de la réclamation et informé que la radiation du registre des contribuables provenait d'une "malencontreuse erreur", qui allait être rectifiée au plus vite par la réinscription de X._____.
La réclamation a été partiellement admise par décisions du 1er décembre 2004: pour estimer les recettes des ventes de nourriture, boissons et cigarettes, l'Administration fédérale a appliqué une marge globale aux achats, toutes marchandises confondues, au lieu de marges différentes pour chacune des catégories de produits, comme elle l'avait fait lors du contrôle. Elle a ainsi ramené les montants d'impôt dus pour les périodes fiscales en cause à respectivement 12'113 fr. 10 et 11'934 fr. 70.
X._____ a déféré ces décisions à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours), laquelle a rejeté le recours par décision du 19 juillet 2006. Cette autorité a considéré qu'au vu des lacunes dans la tenue de la comptabilité de X._____, il était justifié de procéder à une estimation des chiffres d'affaires. Elle a également confirmé l'estimation des chiffres d'affaires effectuée par l'Administration fédérale. Après déduction de l'impôt préalable - lequel n'était pas contesté par le recourant -, le montant d'impôt dépassait 4'000 fr. pour chacune des années 1998 à 2002 (inclusivement), à l'exception de 1999. Dès lors que cette limite était régulièrement dépassée durant les années en question, X._____ ne pouvait bénéficier de l'exemption des art. 19 al. 1 lettre a OTVA et 25 al. 1 lettre a LTVA et était assujetti à l'impôt à compter du 1er janvier 1998.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, X._____ demande au Tribunal fédéral, principalement, d'annuler la décision attaquée et, subsidiairement, de renvoyer la cause à l'autorité intimée pour nouvelle décision. Il fait grief à l'autorité intimée d'avoir admis à tort que sa comptabilité n'était pas probante, d'avoir abusé de son pouvoir d'appréciation en procédant à l'estimation de ses chiffres d'affaires et de l'avoir assujetti à tort.
La Commission de recours 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 fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (OJ) demeure applicable en l'espèce (art. 132 al. 1 LTF).
1.2 Dirigé contre une décision finale qui a été prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et qui est 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 recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que des art. 54 al. 1 OTVA et 66 al. 1 LTVA.
1.3 Lorsque le recours est dirigé, comme en l'occurrence, 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. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ; ATF 132 II 21 consid. 2 p. 24).
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 2ème trimestre 2003.
3.
3.1 Selon les art. 17 al. 1 OTVA et 21 al. 1 LTVA, est assujetti au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée quiconque exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes à condition que les livraisons de marchandises et prestations de services qu'il a effectuées sur le territoire suisse dépassent globalement la somme de 75'000 fr. par an. Cet assujettissement commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant a été atteint (art. 21 al. 1 OTVA, 28 al. 1 LTVA). L'assujetti doit s'annoncer spontanément par écrit dans les trente jours qui suivent le début de son assujettissement (art. 45 al. 1 OTVA, 56 al. 1 LTVA), puis il est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable, en la forme prescrite, à l'Administration fédérale (art. 37 OTVA, 46 LTVA).
A cet effet, l'assujetti doit renseigner l'Administration fédérale 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 phrase 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 s'ils 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. Le principe et les modalités de la taxation par estimation, ancrés à l'art. 60 LTVA, constituent la reprise, presque mots pour mots, de la jurisprudence rendue en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA), laquelle reste par conséquent applicable en matière de TVA (Avis du Conseil fédéral du 15 janvier 1997 à propos de l'initiative parlementaire "Loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée [Dettling]", FF 1997 II 366 ss, p. 395; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, Archives 69 p. 511 ss, 512).
3.3 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 exi-

geant 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; Mollard, op. cit., p. 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 qui ressortaient du rapport de révision. Selon ce dernier, en effet, des pièces comptables telles que les tickets de caisse enregistreuse et les décomptes d'exploitant de jeux n'avaient pas été conservées. Il n'existait aucun détail des recettes journalières, de sorte qu'il n'était pas possible de déterminer le mouvement des espèces. Par ailleurs, pour l'exercice 1999, les recettes globales provenant de la vente de cigarettes étaient largement inférieures aux montants des achats. Les chiffres d'affaires des jeux appartenant au recourant, tels qu'ils ressortaient des comptes des exercices 2000 à 2002, étaient notablement inférieurs aux valeurs moyennes de ce secteur d'activité.
Le recourant fait valoir qu'il n'est pas responsable de la perte des rouleaux de la caisse enregistreuse, puisque celle-ci est due à un sinistre (dégât d'eau) survenu dans son immeuble sans faute de sa part. Il soutient également que les documents comptables qu'il a produits (grand-livre, bilans et comptes de profits et pertes) étaient suffisants, des relevés journaliers des recettes n'étant pas nécessaires. Il estime de plus que les documents produits ne présentaient aucun défaut ni lacune, de sorte qu'il n'y avait pas lieu de procéder à une taxation par estimation.
4.2 Comme indiqué plus haut (consid. 3.1), les Instructions prescrivent d'enregistrer les recettes et les dépenses de manière chronologique dans les livres de caisse, de comptes de chèques postaux et de banque, de manière à permettre de suivre les mouvements financiers. Or, la comptabilité tenue par le recourant ne permettait précisément pas ce suivi, en l'absence de relevés journaliers. En ce qui concerne la perte des rouleaux de la caisse enregistreuse, l'argumentation selon laquelle le recourant ne saurait en être tenu pour responsable ne lui est d'aucun secours: les causes de la déficience de la comptabilité sont sans importance pour le point de savoir si une taxation par estimation doit être effectuée; en particulier, celle-ci ne présuppose pas une faute de la part du contribuable (Mollard, op. cit., p. 545 et la jurisprudence citée).
Au demeurant, le recourant ne donne aucune explication sur le fait que les chiffres d'affaires des jeux lui appartenant, tels qu'ils ressortent des comptes des exercices 2000 à 2002, sont notablement inférieurs aux valeurs moyennes de ce secteur d'activité. Or, l'existence de différences sensibles entre les résultats comptables présentés et les coefficients expérimentaux représente un motif de taxation par estimation, lorsque le contribuable n'est pas en mesure de rendre au moins vraisemblables les circonstances particulières à l'origine de cette différence (Mollard, op. cit., p. 544 et la jurisprudence citée).
Dans ces conditions, la Commission de recours 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.
4.3 En ce qui concerne la taxation par estimation elle-même, le recourant ne démontre pas qu'elle serait manifestement erronée. Il se borne à reproduire les chiffres d'affaires ressortant de sa comptabilité, en faisant valoir qu'après déduction de l'impôt préalable, le montant de l'impôt restant est inférieur à 4'000 fr. pour chacune des années 1998 à 2002, de sorte qu'il devrait bénéficier de l'exemption des art. 19 al. 1 lettre a OTVA et 25 al. 1 lettre a LTVA. Du moment que la comptabilité du recourant est dépourvue de valeur probante (consid. 4.2 ci-dessus), cette argumentation est inopérante.
Le recourant tire encore argument du fait que l'Administration fédérale l'a d'abord radié du registre des contribuables TVA avec effet au 30 septembre 2003, pour ensuite le réinscrire après qu'il eut formé réclamation à l'encontre de son assujettissement. Il voit apparemment dans cette façon de procéder le signe que l'Administration fédérale a dans un premier temps elle-même considéré qu'il ne remplissait pas les conditions d'assujettissement. Ces circonstances, qui proviennent semble-t-il d'une erreur, ne lui sont cependant d'aucune aide, dès le moment où l'Administration fédérale puis l'autorité intimée ont clairement démontré que ces conditions étaient réunies durant les périodes fiscales en cause.
5.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.
Succombant, le recourant supporte les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 2'500 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 1er février 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: