Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.537/2001/cri

Arrêt du 1er octobre 2002
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président,
Hungerbühler, Yersin,
greffier Dubey.

H._____, 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, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

taxe sur la valeur ajoutée (OTVA); exploitation de jeux et d'automates; contre-prestation; déduction de l'impôt préalable

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 31 octobre 2001.

Faits:
A.
H._____ et W._____, associés solidairement responsables de la société en nom collectif T._____, active dans l'exploitation de jeux automatiques et la gérance de cafés, ont été immatriculés au registre de l'Administration fédérale des contributions du 1er janvier 1995 au 31 mars 1997 en qualité d'assujettis au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994, 1464). Les jeux d'adresse ainsi que les automates, tels que des distributeurs de cigarettes, étaient installés dans des établissements publics. Les tenanciers de ces établissements recevaient, à titre de commissions, une partie des recettes réalisées grâce aux jeux et automates en échange de la mise à disposition d'un emplacement pour les machines.

Constatant, lors d'un contrôle portant sur les années 1995 et 1996, que les intéressés n'avaient déclaré et comptabilisé que les recettes nettes provenant des jeux d'adresse et des automates, c'est-à-dire après déduction des commissions versées aux tenanciers des établissements accueillant ces machines, l'Administration fédérale a établi un décompte complémentaire s'élevant à 130'289 fr. plus intérêts moratoires dès le 15 avril 1996, résultant d'une reprise des commissions soustraites estimées à 35%, d'une reprise pour utilisation privée du véhicule de la société et de la rectification de certains montants d'impôt préalable déduits. Elle invitait néanmoins les intéressés à fournir des attestations détaillées certifiant que les commissions versées avaient été imposées comme chiffre d'affaires par les tenanciers des établissements concernés. Par décision formelle du 5 mai 1999 adressée à H._____, à titre d'associé solidairement responsable, l'Administration fédérale a confirmé le montant de la reprise fiscale.
B.
La réclamation de H._____ - limitée à la contestation du montant des commissions reprises et à la question de la déduction de l'impôt préalable sur ces mêmes commissions - ayant été rejetée par l'Administration fédérale parce que les pièces justificatives présentées ne remplissaient pas les exigences légales de l'art. 29 al. 1 et 2 OTVA, celui-ci a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions

(ci-après: la Commission de recours) pour violation de son droit d'être entendu.

Par décision du 31 octobre 2001, la Commission de recours a rejeté le recours de H._____. L'exploitation de jeux d'adresse et d'automates constituait une opération imposable. L'ensemble des contre-prestations se trouvant dans un rapport de causalité avec cette activité devaient être soumises à l'imposition. Il y avait donc lieu de reprendre les commissions non déclarées. L'estimation des commissions non déclarées tenait compte des particularités de l'entreprise. La décision de l'Administration fédérale était, à cet égard, suffisamment motivée, dès lors que le rapport annexé au décompte complémentaire exposait comment avait été fixé le montant des commissions non déclarées. Enfin, l'impôt préalable sur les commissions versées aux fournisseurs d'emplacement pour les machines pouvait en principe être déduit, pour autant que soient présentées des factures comportant les indications figurant à l'art. 28 al. 1 OTVA, ce qui n'était clairement pas le cas en l'espèce. L'Administration fédérale avait bien examiné les pièces justificatives, contrairement aux affirmations de l'intéressé, mais, après examen, les avait jugées insuffisantes pour justifier la mise en compte de l'impôt préalable relatif aux commissions versées pour la mise à
disposition par les établissements publics concernés d'emplacements pour les machines.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, H._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler la décision du 31 octobre 2001. A l'appui de son recours il fait valoir que la décision du 31 octobre 2001 est inopportune. La Commission de recours serait en outre tombée dans l'arbitraire et aurait fait preuve de formalisme excessif. Enfin, elle aurait violé son droit d'être entendu.

La Commission de recours renonce à déposer des observations. L'Administration fédérale conclut au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Dirigé contre une décision au sens de l'art. 5 PA, prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui ne tombe sous aucune des exceptions mentionnées aux art. 99 à 102 OJ, est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière des art. 54 al. 1 OTVA et 66 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (loi sur la TVA, LTVA; RS 641.20).
1.2 Conformément à l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation. Le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (cf. ATF 125 II 326 consid. 3 p. 330). Il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (cf. art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 121 II 473 consid. 1b p. 477 et la jurisprudence citée). En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, il est lié par les faits qui y sont constatés, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets, ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (cf. art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ). De surcroît, il ne peut pas revoir l'opportunité de la décision attaquée (cf. art. 104 lettre c OJ; ATF 125 II 326 consid. 3 p. 330). Par ailleurs, il examine librement l'interprétation des dispositions de l'ordonnance régissant la TVA par les autorités inférieures et la conformité de cette interprétation aux normes constitutionnelles (cf. ATF 125 II 326 consid. 3b p. 331/332).
2.
2.1 En vertu de l'art. 4 lettres a et b OTVA, sont notamment soumises à l'impôt, pour autant qu'elles ne soient pas exclues du champ de l'impôt (art. 14) les livraisons de biens faites à titre onéreux sur territoire suisse. L'impôt se calcule sur la contre-prestation (art. 26 al. 1 OTVA). Il n'est pas contesté que l'art. 14 ch. 19 OTVA, qui exclut du champ de l'impôt les opérations dans le domaine des jeux de hasard avec mise d'argent, n'est pas applicable en l'espèce.

En vertu 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'Administration fédérale des contributions procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation.
2.2 Le recourant admet à juste titre que l'exploitation de jeux d'adresse et d'automates constitue une opéra-

tion imposable et que l'impôt se calcule sur les recettes brutes provenant de cette exploitation, y compris les commissions prélevées sur ces recettes brutes et reversées aux tenanciers des établissement en contrepartie de la mise à disposition d'un emplacement pour les machines. Il ne conteste pas non plus que le montant moyen des commissions reprises soit estimé à 35% des recettes brutes, ce que la Commission des recours a confirmé à bon droit au regard de l'art. 48 OTVA, dès lors que le pourcentage des commissions reversées oscillait entre 25 et 50%. Il reproche en revanche à la Commission de recours d'être tombée dans l'arbitraire et de faire preuve de formalisme excessif en considérant que les pièces produites ne remplissaient pas les critères des art. 28 et 29 OTVA autorisant la déduction de l'impôt préalable sur le montant des commissions reprises. Ces griefs se confondent avec celui de la violation des art. 28 et 29 OTVA. Le grief d'inopportunité exposé par le recourant à l'encontre de la décision litigieuse est irrecevable (cf. art. 104 lettre c OJ).
3.
3.1 Si l'assujetti utilise des biens ou des prestations de services pour des livraisons ou des prestations de services imposables, il peut déduire, dans son décompte, les montants d'impôt préalable que d'autres assujettis lui ont facturés, conformément à l'art. 28 OTVA, pour des livraisons ou des prestations de services (art. 29 al. 1 lettre a OTVA).

En vertu de l'art. 28 al. 1 OTVA, pour sa livraison ou sa prestation de services, l'assujetti doit, sur demande du destinataire assujetti à l'impôt, dresser une facture portant son nom, son adresse, ainsi que son numéro d'immatriculation au registre des contribuables (lettre a), le nom et l'adresse du destinataire de la livraison ou de la prestation de services (lettre b), la date ou la période de la livraison ou de la prestation de services (lettre c), le genre, l'objet et l'importance de la livraison ou de la prestation de services (lettre d), la contre-prestation pour la livraison ou la prestation de services (lettre e), le montant de l'impôt dû sur la contre-prestation (lettre f).
3.2 En l'espèce, l'Administration fédérale a procédé à une révision des comptes de la société en nom collectif pour les années 1995 et 1996 qui a permis de constater que les commissions versées aux tenanciers des établissements pour la mise à disposition d'emplacement pour les machines ne faisaient pas l'objet de factures. Les listes remises à l'Administration fédérale par le recourant comportaient uniquement le nom de l'établissement public, son numéro TVA, la date du relevé des recettes, le montant des recettes brutes, celui de la commission et de l'encaissement net. En revanche, le genre, l'objet et l'importance de la prestation ainsi que le montant de l'impôt faisaient défaut. Ces indications étant indispensables pour l'examen du droit à la déduction de l'impôt préalable, c'est à bon droit que la Commission de recours a considéré que ces listes ne constituaient pas des factures remplissant les conditions formelles de l'art. 28 OTVA. Quant aux attestations produites ultérieurement par le recourant sur les formules ad hoc de l'Administration fédérale, elles n'étaient pas entièrement complétées ni signées par les fournisseurs, de sorte qu'en l'espèce elles ne pouvaient suppléer l'absence de factures au sens de l'art. 28 OTVA.
Contrairement à ce que soutient le recourant, le dossier ne contient aucune pièce établissant clairement que les tenanciers des établissements concernés ont facturé à la société en nom collectif, dont le recourant était solidairement responsable, la TVA sur les commissions reçues et l'ont versée à l'Administration fédérale des contributions. Le recourant ne saurait prétendre à la déduction d'un impôt dont la perception n'est pas prouvée sous une forme ou sous une autre.
3.3 Le recourant voit dans cette constatation une violation de son droit d'être entendu. Ce grief doit être rejeté. En effet, le recourant perd de vue que le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., comprend le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influer sur la décision à rendre (ATF 127 III 576 consid. 2c p. 578 s.; 124 II 132 consid. 2b p. 137 et la jurisprudence citée). Le droit d'être entendu implique également pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision (ATF 126 I 97 consid. 2b p. 102; 122 IV 8 consid. 2c p. 14/15). En revanche, le droit d'être entendu ne saurait contraindre les autorités administratives et de juridiction administrative à adhérer aux conclusions et motifs d'une partie au mépris du droit applicable. En l'espèce, tant l'Administration fédérale que la Commission de recours sont entrées en matière sur les pièces produites et les ont examinées au regard des exigences des art. 28 et 29 OTVA. Le fait que ces pièces ont été jugées insuffisantes pour
autoriser la déduction de l'impôt préalable relève de l'application - au demeurant correcte - du droit et ne viole

pas le droit d'être entendu du recourant.

Enfin, c'est en vain que le recourant allègue que l'impôt serait payé deux fois si la décision litigieuse n'était pas annulée, puisqu'il a précisément échoué dans la preuve que l'impôt avait préalablement été payé.
3.4 Par conséquent, en considérant que la déduction de l'impôt préalable sur les commissions versées aux tenanciers ne pouvait être accordée en l'absence de pièces justificatives suffisantes, la Commission de recours a correctement interprété et appliqué les art. 28 et 29 OTVA et sa décision échappe aussi aux griefs d'arbitraire, de formalisme excessif et de violation du droit d'être entendu.
4.
Les considérant qui précèdent conduisent au rejet du recours.

Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 4'000 fr. est mis à 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 octobre 2002
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: