Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 797/2015

{T 0/2}

Arrêt du 2 septembre 2016

IIe Cour de droit public

Composition
MM. les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd et Donzallaz.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure
X._____,
représenté par Me Alexandre Reil, avocat,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
intimée.

Objet
Taxation par voie d'estimation sur la valeur ajoutée (TVA); 1er trimestre 2010 au 4e trimestre 2011 et 1er trimestre 2007 au 4e trimestre 2009,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour I, du 28 juillet 2015.

Faits :

A.
X._____ exploite une entreprise individuelle de ferblanterie et couverture. La raison individuelle est inscrite au registre du commerce du canton de Vaud et immatriculée au registre de la taxe sur la valeur ajoutée de l'Administration fédérale des contributions depuis le 1er janvier 2000.

En juillet 2012, X._____ a fait l'objet d'un contrôle pour les périodes fiscales du 1er trimestre 2007 au 4ème trimestre 2011. L'Administration fédérale des contributions a constaté qu'il ne tenait aucun livre de caisse ni inventaire, que des recettes encaissées au comptant n'avaient pas été comptabilisées ni déclarées et que la marge sur le prix de revient d'achat s'écartait des coefficients d'expérience pour la branche ferblanterie et couverture.

Le 11 septembre 2012, l'Administration fédérale des contributions a adressé deux notifications d'estimation de taxation de la taxe sur la valeur ajoutée, l'une pour la période fiscale du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009, arrêtant une correction de taxe sur la valeur ajoutée en sa faveur d'un montant de 14'860 fr. et l'autre pour la période fiscale du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 arrêtant une correction de taxe sur la valeur ajoutée en sa faveur d'un montant de 9'626 fr.

Le 25 février 2014, l'Administration fédérale des contributions a rejeté les réclamations de X._____ dirigées contre les notifications d'estimation du 11 septembre 2012.

Le 28 mars 2014, X._____ a déposé un recours contre les deux décisions du 25 février 2014 de l'Administration fédérale des contributions.

Par arrêt du 28 juillet 2015, le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours. Le principe de la taxation par estimation, l'estimation du chiffre d'affaires au moyen des coefficients d'expérience et les corrections de taxe étaient confirmés.

B.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de réformer l'arrêt rendu le 28 juillet 2015 par le Tribunal administratif fédéral en ce sens que la correction de taxe sur la valeur ajoutée en faveur de l'Administration fédérale des contributions est arrêtée à 3'103 fr. 20 pour la période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 et à 814 fr. 80 pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, subsidiairement à 12'124 fr. pour la période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 et 7'754 fr. pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011.

L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours.

Considérant en droit :

1.
Dirigé par le contribuable directement touché par la décision attaquée et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (cf. art. 89 al. 1 LTF) contre un jugement final (cf. art. 90 LTF) rendu dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF) par le Tribunal administratif fédéral (cf. art. 86 al. 1 let. a LTF) qui ne tombe sous aucun des cas d'exceptions mentionnés à l'art. 83 LTF, le présent recours intitulé de manière erronée "de droit public" est en principe recevable comme recours en matière de droit public. Le recourant ne se prévaut pas de ce que la notification d'estimation ne constituait pas une décision attaquable par la voie de la réclamation (cf. ATF 140 II 202) et l'instance précédente a considéré, sans être contredite sur ce point par le recourant, qu'elle était saisie d'un recours "omisso medio". Il n'y a par conséquent pas lieu de corriger cette manière de procéder.

2.

2.1. La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. En vertu de l'art. 112 al. 1 LTVA, les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation. En l'espèce, le litige porte sur les périodes fiscales allant du 1er janvier 2005 au 31 décembre 2008 (1er trimestre 2005 au 4ème trimestre 2008). La période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 doit dès lors être examinée au regard des dispositions de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (aLTVA; RO 2000 1300 et les modifications ultérieures; en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009), tandis que celle du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011 est soumise aux dispositions de la loi fédérale du 12 juin 2009. Pour le surplus, les nouvelles règles de procédure s'appliquent dès leur entrée en vigueur aux causes encore pendantes (arrêt 2C 842/2014 du 17 février 2015 consid. 3.2 in Archives 84 233).

2.2. Dans le système de la taxe sur la valeur ajoutée prévaut le principe de l'auto-taxation : la taxation et le paiement de l'impôt sont en principe assurés par l'assujetti lui-même. Celui-ci doit décompter de manière spontanée vis-à-vis de l'Administration fédérale des contributions dans le délai légal prévu, et en la forme prescrite, l'impôt ainsi que l'impôt préalable (art. 46 aLTVA), respectivement la créance fiscale (art. 71 al. 1 LTVA). Il doit tenir ses livres comptables de manière à ce que tous les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre (art. 58 al. 1 aLTVA et art. 70 al. 1 LTVA).

2.3. Selon l'art. 60 aLTVA, dont la teneur est la même que celle de l'art. 79 al. 1 LTVA (arrêt 2C 1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 2 in Archives 83 57 et RDAF 2015 II 171), 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'Administration fédérale procède, dans les limites de son pouvoir d'appréciation, à une taxation par estimation.

L'Administration fédérale des contributions a le droit et le devoir de procéder à une estimation des chiffres d'affaires ainsi que de l'impôt et de l'impôt préalable dans le cadre de son pouvoir d'appréciation (appelée taxation par voie d'estimation) dans deux hypothèses : premièrement, lorsque la personne assujettie n'a pas observé son devoir d'enregistrer et de conserver les pièces ou lorsque les éléments nécessaires à la taxation ne ressortent pas de ses livres comptables et documents ou lorsque la comptabilité pour d'autres raisons (formelles) n'offre aucune garantie quant à sa véracité et deuxièmement lorsque les résultats découlant de la comptabilité même tenue correctement du point de vue formel ne correspondent manifestement pas à la réalité (arrêt 2C 1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.2 in Archives 83 57 et RDAF 2015 II 171).

2.4. 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, comme le prescrivent les art. 60 aLTVA et 79 al. 1 LTVA en exigeant que l'Administration fédérale procède " dans les limites de son pouvoir d'appréciation ". Elle doit tenir compte de toutes les circonstances dont elle a connaissance. En ce sens elle doit certes procéder à une estimation prudente, mais n'est cependant pas tenue, en cas de doute, de retenir les hypothèses les plus favorables à l'assujetti. 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 (arrêt 2C 1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3 in Archives 83 57 et RDAF 2015 II 171).

2.5. Lorsque les conditions d'une taxation par voie d'estimation sont remplies, le Tribunal fédéral limite son pouvoir d'examen en ce qu'il n'intervient qu'en cas de fautes ou d'erreurs manifestes; c'est à la partie recourante qu'il revient de prouver le caractère manifestement inexact de l'estimation (arrêt 2C 1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.5 in Archives 83 57 et RDAF 2015 II 171).

3.

3.1. C'est à bon droit que l'instance précédente a confirmé que les conditions pour procéder à une taxation par estimation étaient réunies en l'espèce. En effet, le recourant n'a jamais tenu, à la fin de chaque exercice comptable, de livres de caisse ni d'inventaires relatifs aux travaux en cours ou à ses stocks, ce qui constitue une violation de l'obligation de tenir ses livres comptables de manière à ce que tous les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre (art. 58 al. 1 aLTVA; art. 70 al. 1 LTVA).

3.2. Le recourant s'en prend à la méthode d'estimation confirmée par l'instance précédente. Au vu de la jurisprudence rappelée ci-dessus, c'est toutefois à tort qu'il est d'avis qu'une méthode plus avantageuse pour lui aurait dû être privilégiée. De même, il ne ressort pas de la jurisprudence que la procédure de taxation par estimation n'est autorisée par la loi que si les résultats comptables s'écartent "sensiblement" des résultats obtenus aux moyens des coefficients expérimentaux. Au demeurant, la taxation par estimation a été provoquée en l'espèce par le constat que la comptabilité du recourant n'était pas probante et non pas parce que, bien que formellement correcte, celle-ci s'écartait indûment de la réalité (cf. consid. 2.3 ci-dessus). Il n'y a dès lors pas lieu de procéder à la comparaison des coefficients comme le demande le recourant ni d'examiner si l'écart est sensible, ou non.

Enfin, le recourant fait référence au chiffre 9 de la réponse de l'autorité intimée du 14 avril 2014 adressée à l'instance précédente. Il fait valoir que cette dernière aurait admis que la différence annuelle du chiffre d'affaires devait s'élever à 48'000 fr. au lieu de 60'000 fr. Ce grief doit être écarté car il ne tient pas compte du contenu

complet de l'écriture en cause. Il ressort de la réponse du 14 avril 2014 que la prise en compte des factures d'outillage réduirait certes la différence annuelle de chiffre d'affaires mais serait plus que compensée par l'application d'un coefficient expérimental ressortant d'un échantillon plus précis, demandé par le recourant lui-même, soit 66% au lieu de 65%, de sorte que la différence annuelle de chiffre d'affaires serait portée à 60'972 fr. au lieu de 60'000 fr.; l'autorité intimée a constaté dans sa réponse du 14 avril 2014 que cela représenterait moins de 80 fr. de TVA par année, de sorte qu'elle renonçait à demander une reformatio in pejus.

Au vu du contenu complet de la réponse du 14 avril 2014, admettre que les factures d'outillage doivent être prises en considération impliquerait de corriger simultanément le coefficient expérimental et procéder à une reformatio in pejus. Comme l'art. 107 al. 1 LTF ne permet pas au Tribunal fédéral d'aller au-delà des conclusions des parties, il y a lieu en l'espèce de confirmer le résultat de l'arrêt attaqué.

4.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, le recourant doit supporter les frais de justice (art. 66 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de justice, arrêtés à 2'500 fr., sont mis à la charge du recourant.

3.
Le présent arrêt est communiqué au mandataire du recourant, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée et au Tribunal administratif fédéral, Cour I

Lausanne, le 2 septembre 2016
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey