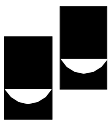
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour I
A-1600/2006
{T 0/2}

Arrêt du 27 novembre 2007

Composition

Pascal Mollard (président du collège), Michael Beusch, Salome Zimmermann, juges,
Chantal Schiesser-Degottex, greffière.

Parties

X._____ SA,
recourante,

contre

l'Administration fédérale des contributions (AFC),
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
autorité inférieure,

Objet

TVA (LTVA); taxation par estimation; 3ème trimestre 2002 au 2ème trimestre 2005.

Faits :

A.
La société X._____ SA (ci-après: la société) exploita le pub "A._____" à B._____ et fut immatriculée au registre de l'AFC en qualité d'assujettie au sens de l'art. 21 de la loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (LTVA, RS 641.20) depuis le 1er juillet 2002.

B.
A l'occasion d'un contrôle effectué en date du 6 octobre 2005, l'AFC constata de nombreuses lacunes dans la comptabilité de la société et considéra que les marges étaient trop basses. L'AFC reconstitua les chiffres d'affaires réalisés au cours de la période allant du 1er juillet 2002 au 30 juin 2005 (3ème trimestre 2002 au 2ème trimestre 2005), en admettant que les achats de marchandises représentaient le 30% du chiffre d'affaires net réalisé et en prenant en compte une marge brute de 70%, celle-ci représentant la marge moyenne réalisée dans des établissements comparables. L'AFC reprit également un montant d'impôt préalable non admis et les montants non déclarés relatifs aux commissions versées pour la mise à disposition d'emplacements de jeux, selon les décomptes des exploitants. L'AFC établit le décompte complémentaire du 6 octobre 2005 portant sur un montant de Fr. 38'543.--, plus intérêt moratoire dès le 30 juin 2004.

C.
Par courrier du 15 octobre 2005, la société contesta la reprise d'impôt, en expliquant principalement que la marge bénéficiaire telle qu'elle ressortait des comptes se réduisait avec raison, proportionnellement au chiffre d'affaires. Par décision du 14 décembre 2005, l'AFC confirma le bien-fondé de la créance fiscale contestée. Elle exposa que l'absence de comptabilité probante, la variation des marges de la société réalisées de 2002 à 2005, ainsi que la divergence entre celles- ci et celles valables pour un établissement ayant le même type d'activité l'avaient amenée à reconstituer le chiffre d'affaires. L'autorité fiscale expliqua également que les commissions de 2002 et 2004 versées par la Loterie Romande et celles versées par la société Y._____ Sàrl, pour la mise à disposition d'emplacements en relation avec l'exploitation de jeux vidéos, n'avaient pas été déclarées.

D.
Le 12 janvier 2006, la société contesta la décision de l'AFC, estimant

que la reprise fiscale ne tenait pas compte de la réalité physique du chiffre d'affaires, lequel avait baissé en raison d'un déficit de fréquentation et d'une augmentation des ventes directes à l'emporter, sur lesquelles les marges se trouvaient fortement réduites. Le 15 février 2006, l'AFC accorda à la société un délai au 28 février 2006 pour régulariser sa réclamation et fournir des pièces justificatives de nature à prouver ses allégations.

E.
La société ne s'étant pas manifestée et en l'absence de documents et autres pièces justificatives prouvant les objections formulées dans le cadre de sa réclamation, l'AFC statua sur la base du dossier et, par décision sur réclamation du 28 avril 2006, confirma la reprise d'impôt susmentionnée.

F.
Le 30 mai 2006, la société (ci-après: la recourante) a interjeté un recours contre la décision sur réclamation de l'AFC devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours). En réitérant les arguments exposés précédemment, elle allègue que les preuves demandées par l'autorité fiscale ne peuvent être fournies et qu'elle a dû renoncer à l'exploitation déficitaire du pub au 31 décembre 2005.

G.
Par lettre du 2 juin 2006, la Commission de recours a demandé à la recourante de compléter son recours en lui expliquant que sa motivation n'était pas très détaillée, qu'elle ne produisait pas de pièces prouvant ses allégués et contestant directement la décision de l'AFC et qu'à défaut de régularisation, il serait statué sur la base du dossier.

H.
Par courrier du 7 juin 2006, la recourante a complété son recours en concluant à la constatation de l'explosion des charges par rapport au chiffre d'affaires, à l'insuffisance du chiffre d'affaires pour couvrir les charges fixes, à l'inapplicabilité des marges usuelles pour une entreprise déficitaire, à la contestation des modalités de calcul des marges d'exploitation et à l'inapplication du mode de calcul des marges brutes utilisées pour des entreprises saines, ce mode de faire n'étant pas apte à refléter la réalité de sa situation. En annexant les bilans et journaux des écritures de 2002 à 2005, elle fait valoir une chute de la marge bénéficiaire liée à une perte de chiffre d'affaires

progressive jusqu'à la cessation de l'exploitation à la fin de l'année 2005.

I.
Par réponse du 3 juillet 2006, l'AFC a conclu au rejet du recours, avec suite de frais. Considérant que la recourante ne fait pas valoir d'autres arguments que ceux déjà invoqués dans son mémoire de réclamation, l'autorité inférieure renonce à présenter des observations et s'en remet à sa décision sur réclamation du 28 avril 2006.

J.
A fin 2006, la Commission de recours a transmis le dossier au Tribunal administratif fédéral et début 2007, les parties ont été informées de la composition du collège appelé à statuer.

Les autres faits seront repris, en tant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Le Tribunal administratif fédéral considère :

1.

1.1 Jusqu'au 31 décembre 2006, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC pouvaient faire l'objet d'un recours auprès de la Commission de recours dans les trente jours qui suivaient leur notification (art. 65 LTVA dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2006).

Depuis le 1er janvier 2007 et sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021] prises par les autorités mentionnées aux art. 33 et 34 LTAF, auxquelles l'AFC appartient.

Dès lors, conformément à l'art. 53 al. 2 LTAF, les recours pendants devant les Commissions fédérales de recours ou d'arbitrage ou devant les services de recours des départements au 1er janvier 2007 sont traités par le Tribunal administratif fédéral dans la mesure où il est compétent. Les recours sont jugés sur la base du nouveau droit de procédure. Selon les art. 37 LTAF et 2 al. 4 PA, la procédure devant le

Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement.

1.2 En l'espèce, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale a été rendue le 28 avril 2006 et a été notifiée le 31 avril 2006 à la recourante. Le recours a été adressé à la Commission de recours le 30 mai 2006 et est donc intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En outre, le recours satisfait aux exigences posées à l'art. 52 PA. Il est par conséquent recevable et il convient d'entrer en matière.

2.
Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 265). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (art. 13 PA) et motiver leur recours (art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd. Zurich 1998 n. 677).

3.
La question litigieuse porte sur le bien-fondé de la taxation par estimation à laquelle a procédé l'AFC, telle qu'elle ressort de la décision attaquée du 28 avril 2006. La recourante ne remet pas en cause la reprise d'impôt découlant des commissions versées pour la mise à disposition d'emplacements de jeux, ni d'ailleurs la reprise concernant l'impôt préalable. Cela dit, la décision attaquée porte sur les périodes fiscales comprises entre le 1er juillet 2002 et le 30 juin 2005. La LTVA est dès lors applicable.

4.
Dans un premier temps, il s'impose d'examiner si l'AFC était en droit de procéder à une taxation par estimation.

4.1 Dans le système de l'auto-taxation prévu aux art. 46 et 56 LTVA, c'est à l'assujetti de s'annoncer spontanément auprès de l'AFC et de déclarer l'impôt et l'impôt préalable. L'AFC joue avant tout un rôle de contrôleur (JEAN-MARC RIVIER/ANNIE ROCHAT PAUCHARD, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 168). Pour permettre le contrôle, l'assujetti a certaines obligations. Il doit renseigner l'AFC, en faisant preuve de diligence, sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour la constatation de l'assujettissement ou pour le calcul de l'impôt (art. 57 LTVA). Il doit également tenir ses livres comptables régulièrement et de telle manière que 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 1ère phrase LTVA). L'obligation de conserver en bon ordre les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents subsiste pendant six ans voire plus longtemps si le délai de prescription de la créance fiscale n'est pas encore arrivé à expiration (cf. art. 58 al. 2 LTVA).

4.2 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 (art. 60 LTVA). Une taxation par voie d'estimation s'impose ainsi chaque fois que, sur la base des documents comptables à disposition, il n'est pas possible d'établir une taxation en bonne et due forme (arrêt du Tribunal fédéral 2A. 552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1554/2006 du 26 septembre 2007 consid. 2.6; NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT, TVA annotée, Genève-Zurich-Bâle 2005, p. 267, art. 64). Il y a insuffisance de documents comptables provoquant une taxation par estimation lorsque seuls sont inscrits, sous forme récapitulative, des totaux journaliers ou périodiques. Est également insuffisant le fait de ne pas tenir un bilan et un compte de pertes et profits, ou encore le fait de ne posséder qu'un livre de caisse sans autre justificatifs. La comptabilité est incomplète et lacunaire chaque fois que les écritures comptables ne sont pas confirmées par des pièces justificatives, qu'elles soient, ou non, requises par l'administration fiscale dans ses instructions (arrêt du Tribunal fédéral 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 3.2). Enfin, une taxation externe intervient lorsque les résultats présentés ne correspondent manifestement pas à la réalité, soit que des indices peuvent laisser apparaître que les documents

comptables ne cernent pas avec exactitude la situation économique (ou réelle) de l'entreprise, soit les résultats comptables présentés s'écartent sensiblement des coefficients expérimentaux, le contribuable n'étant pas en mesure de rendre au moins vraisemblable les circonstances particulières à l'origine de cette différence (JAAC 68.73 consid. 2b; PASCAL MOLLARD, TVA et taxation par estimation, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 69 p. 511 ss, p. 544s.).

4.3 Il découle du système mis en place par les art. 57 et 58 LTVA que c'est l'assujetti qui porte la responsabilité de la présentation et de la conservation des documents comptables permettant à l'AFC de contrôler le bien-fondé de ses déclarations. Dès que ces documents font défaut, l'AFC est en droit de procéder à une taxation par estimation (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1429/2006 du 29 août 2007 consid. 2.2).

4.4 En l'espèce, il ressort des faits que les documents comptables produits par la recourante ne satisfont pas aux exigences légales. L'absence de livre de caisse ne permet notamment pas d'établir aisément et de manière fiable les opérations déterminantes pour le calcul de la TVA sur le chiffre d'affaires. Les pièces produites avec le recours ne suffisent pas à contrôler les mouvements journaliers de liquidités. Par ailleurs, la réalisation d'une estimation par l'AFC s'avère dès lors justifiée sur le principe. En outre, les marges présentées ne correspondent manifestement pas à la réalité. Une disproportion manifeste et importante existe entre les résultats comptabilisés et le chiffre d'affaires qui aurait pu être obtenu selon l'expérience, sans que le contribuable puisse expliquer cette divergence de manière plausible (cf. MOLLARD, op. cit., p. 545).

5.
Dans un second temps, il convient de vérifier si l'estimation à laquelle a procédé l'AFC respecte les principes en la matière.

5.1 Au sens de l'art. 60 LTVA, l'AFC doit, lorsqu'elle procède à une taxation par estimation, rester dans les limites de son pouvoir d'appréciation. Lorsqu'elle effectue 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2A.693/2006 du 26

juillet 2007 consid. 3.2 et 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 et l'arrêt cité; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1454/2006 du 26 septembre 2007 consid. 2.6 et A-1484/2006 du 19 juin 2007 consid. 7.1 et les références citées; MOLLARD, op. cit., p. 546). Entrent en ligne de compte d'une part les méthodes qui tendent à compléter ou à reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur les chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (arrêt du Tribunal fédéral 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2; SCHALLER/SUDAN/SCHEUNER/HUGUENOT, op. cit., art. 60 LTVA ch. 2.3 p. 270 et les références citées).

5.2 Dans la procédure de recours, l'assujetti peut contester l'estimation du chiffre d'affaires en tant que telle et il a la possibilité de fournir des moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère manifestement 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 appartient de prouver que l'estimation ne correspond manifestement pas à la réalité (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1429/2006 du 29 août 2007 consid. 2.4 et A-1721/2006 du 6 mars 2007 consid. 4.1 et les références citées; en ce sens également, voir SCHALLER/SUDAN/SCHEUNER/HUGUENOT, op. cit., art. 60 LTVA ch. 2.3 p. 270).

5.3 Lorsque l'autorité intimée dispose d'un pouvoir d'appréciation, le Tribunal administratif fédéral adopte une certaine réserve quand il revoit l'opportunité de la décision attaquée. Il ne substitue pas sa propre appréciation à celle de l'autorité qui a rendu la décision, mais n'intervient qu'en cas d'abus (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1484/2006 du 29 juin 2007 consid. 7.3). Dans ce contexte, la jurisprudence rendue par la Commission de recours demeure applicable: ce n'est qu'au moment où l'assujetti apporte la preuve que l'instance précédente a commis d'importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que le Tribunal de céans l'examine à nouveau (JAAC 68.19 consid. 1c, 67.124 consid. 2c, 67.122 consid. 3c/cc, 67.82 consid. 4a/cc). Il intervient toutefois d'office, lorsque les éléments du dossier font apparaître ab initio une violation du pouvoir d'appréciation de l'AFC (JAAC 67.128 consid. 5b/bb).

5.4 En l'espèce et 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'occurrence, le recours n'est pas assorti de documents justificatifs aptes à démontrer son bien-fondé. Le Tribunal de céans n'a pas de remarques à formuler quant à la méthode choisie par l'AFC. Celle-ci a clairement exposé les différentes étapes de son calcul (cf. le rapport de révision du 6 octobre 2005 et le décompte complémentaire du 6 octobre 2005, ch. 4, pièces n° 1 et 3 de la réponse du 3 juillet 2006 de l'AFC) et il n'est pas de raison, a priori, de le remettre en cause.

En l'occurrence, les marges présentées ne correspondent manifestement pas à la réalité. Une disproportion manifeste et importante existe entre les résultats comptabilisés et le chiffre d'affaires qui aurait pu être obtenu selon l'expérience, sans que la recourante puisse expliquer cette divergence de manière plausible. Certes, elle fait valoir que les marges retenues par l'autorité fiscale ne correspondent pas à la réalité de sa situation. Néanmoins, le fait que l'AFC se base sur la marge en vigueur dans la branche (marge bénéficiaire brute de 70%) ne signifie pas que tous les tenanciers de bar sont obligés de moduler leurs prix de manière à obtenir une marge brute conforme à la moyenne. Il est toutefois nécessaire que l'assujetti qui présente une structure de coûts inhabituelle par rapport à la moyenne puisse l'expliquer par des pièces justificatives. En l'occurrence, au cours de la procédure, la recourante a fourni quelques explications relatives à la modicité de sa marge brute: des tournées avaient été régulièrement offertes afin de fidéliser la clientèle, une part importante de ventes à l'emporter avait été réalisée, pour lesquelles la marge se trouvait réduite de moitié. Il fallait également compter avec la consommation propre des employés et avec un certain pourcentage de pertes sur les denrées périssables. Enfin, la recourante explique que son exploitation a progressivement vu son chiffre d'affaires baisser, pour se retrouver en situation de dépôt de bilan, ce qui a conduit à la remise du commerce au 31 décembre 2005. Même si ces indications pourraient justifier partiellement la structure du chiffre d'affaires de la recourante, les affirmations de celle-ci ne sont pourtant pas vérifiables. En effet, il faut constater que les pièces comptables à disposition sont formellement insuffisantes et ne permettent pas, comme on l'a vu, d'établir de manière fiable les opérations déterminantes pour le calcul de la TVA.

La recourante étant dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond manifestement pas à la réalité, il lui

incombe d'en supporter les désavantages. A ce propos, il convient de relever que la taxation par estimation ne doit pas être considérée comme une sanction visant un comportement répréhensible, mais comme une mesure qui intervient lorsque le fisc ne parvient pas à élucider tous les faits pertinents pour établir la créance fiscale (cf. RIVIER/ROCHAT PAUCHARD, op. cit., p. 169).

En conclusion, rien ne permet de conclure que l'AFC aurait abusé de son pouvoir d'appréciation, lorsqu'elle a procédé à l'estimation des chiffres d'affaires de la recourante et cette dernière n'a pas réussi à établir à l'évidence que le résultat auquel est parvenu l'autorité fiscale en l'occurrence serait contraire à la réalité. En effet, les griefs eux-mêmes ne représentent finalement que de pures allégations sans preuves et donc sans fondement. Par conséquent, le recours doit être rejeté et la décision attaquée du 28 avril 2006 confirmée.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 1'000.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant doit être compensé par l'avance de frais déjà versée du même montant.

3.
Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (Acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :	La greffière :
Pascal Mollard	Chantal Schiesser-Degottex

Indication des voies de droit :

Le présent arrêt peut être attaqué devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent sa notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. L'arrêt attaqué et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (voir art. 42 LTF).

Expédition :