Urteilskopf

105 Ib 181

29. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 1er novembre 1979 dans la cause X. contre Administration fédérale des contributions (recours de droit administratif)
Regeste (de):
Warenumsatzsteuer; Buchführungspflicht, Ermessenseinschätzung (Art. 34 WUStB).

1. Die "Wegleitung für Grossisten" und die "Richtlinien für die Ordnungsmässigkeit des Rechnungswesens und die Mikroverfilmung unter steuerlichen Gesichtspunkten", welche von der EStV ausgearbeitet worden sind, haben in Art. 34 Abs. 1, Satz 2 WUStB eine gesetzliche Grundlage; sie sind daher auf den Steuerpflichtigen anwendbar (E. 2a).

2. Eine Buchhaltung ohne Belege hat für die Steuerverwaltung keine bindende Beweiskraft; Recht und Pflicht der Behörde zur Ermessenseinschätzung (E. 4a).

3. Umfang des Anspruchs auf rechtliches Gehör des Steuerpflichten (E. 4b).

4. Für das Optikergewerbe ist die Annahme zulässig, dass die Bruttogewinnmarge 60% des Umsatzes beträgt (E. 4c).

Regeste (fr):
Impôt sur le chiffre d'affaires; obligation de tenir une comptabilité, taxation par estimation (art. 34 AChA).

1. Les "Instructions à l'usage des grossistes" et les "Directives applicables en matière fiscale pour la tenue régulière de la comptabilité et pour le microfilmage" élaborées par l'AFC ont une base légale, soit l'art. 34 al. 1, 2e phrase, AChA; elles sont donc opposables au contribuable (consid. 2a).

2. Une comptabilité dépourvue de pièces justificatives n'est pas un titre probant qui lie le fisc; droit et obligation de l'autorité de taxer par estimation (consid. 4a).

3. Etendue du droit d'être entendu du contribuable (consid. 4b).

4. Dans le commerce de l'optique, on peut considérer que la marge bénéficiaire brute représente 60% du chiffre d'affaires (consid. 4c).

Regesto (it):
Imposta sulla cifra d'affari; obbligo di tenere una contabilità; tassazione effettuata in via d'apprezzamento (art. 34 DCA).

1. Le "Istruzioni per grossisti" e le "Direttive applicabili in materia fiscale per la tenuta regolare della contabilità e per la riproduzione su microfilm", elaborate dall'AFC, poggiano dal profilo legale sull'art. 34 cpv. 1, 2a frase DCA e possono pertanto essere opposte al contribuente (consid. 2a).

2. Una contabilità priva di giustificativi non è un documento probante che vincola il fisco; diritto e dovere dell'autorità fiscale di procedere ad una tassazione per apprezzamento (consid. 4a).

3. Portata del diritto d'essere sentito del contribuente (consid. 4b).

4. Nel commercio dell'ottica, si può ritenere che l'utile lordo rappresenta il 60% della cifra d'affari (con-

sid. 4c).

Sachverhalt ab Seite 182

BGE 105 Ib 181 S. 182

X., opticien, est inscrit au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) comme grossiste au sens de l'art. 8 AChA. Au cours d'un contrôle, portant sur les périodes fiscales allant du 1er janvier 1973 au 31 décembre 1977, l'AFC constata que la comptabilité du contribuable ne contenait aucune pièce propre à servir de justificatif aux écritures. Le 12 mai 1978, l'AFC a présenté à X. un décompte complémentaire par lequel elle lui réclamait un supplément d'impôt de Fr. 20'110.-, avec intérêt à 6% dès le 30 avril 1976, pour la période en cause. Pour déterminer le chiffre d'affaires, l'AFC s'est fondée sur les montants des achats de matières opérés par l'intéressé durant ces années, considérant qu'ils représentaient le 40% du chiffre d'affaires global. Cette dernière appréciation résulte de statistiques concernant six commerces de la branche comparables à celui de X. et portant généralement sur plusieurs années; l'AFC s'est en outre référée aux listes de prix courants d'un des principaux fournisseurs du contribuable, procédant à des comparaisons du tarif "achat" et du tarif "vente au public". X. n'a pas accepté ce décompte complémentaire. Aussi l'AFC a-t-elle rendu le 11 septembre 1978 une décision formelle confirmant en tout point le redressement fiscal auquel elle avait procédé le 12 mai précédent. Le 30 octobre 1978, l'AFC a rejeté la réclamation formée par le contribuable contre cette décision. X. a formé un recours de droit administratif dans lequel il conclut à ce que la décision du 30 octobre 1978, ainsi que celle du 11 septembre 1978 et le décompte complémentaire du 12 mai 1978, soient annulés. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours.

Erwägungen

Extrait des motifs:

2. a) En matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, le contribuable doit tenir ses livres de façon que les faits importants pour déterminer l'existence et l'étendue de l'assujettissement puissent être constatés aisément et avec sûreté. L'AFC peut édicter des prescriptions spéciales à ce sujet (art. 34 al. 1 in principio AChA). En application de cette disposition légale, l'AFC a publié des "Instructions à l'usage des grossistes" (ci-après: les instructions), dont les notes 214 à 226 concernent précisément la comptabilité et la conservation des documents. De même, des "Directives applicables en matière

BGE 105 Ib 181 S. 183

fiscale pour la tenue régulière de la comptabilité et pour le microfilmage" (ci-après: les directives) ont été élaborées par l'AFC et la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat; outre des recommandations générales, elles contiennent des prescriptions particulières pour les contribuables assujettis en qualité de grossistes à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Il est indubitable que ces documents, qui ont été remis au recourant, ont une base légale - savoir l'art. 34 al. 1, 2e phrase, AChA - et qu'ils lui sont par conséquent opposables. X. admet que

l'exactitude du chiffre des ventes qu'il a déclaré ne peut être vérifiée, car il vend la marchandise "par remise manuelle": lorsqu'il vend un objet, il place dans son tiroir de caisse la recette, sans conserver de double, ni des factures, ni des quittances; pour les réparations, il n'établit pas de fiche de client ou de carte de travail. Chaque fin de semaine, il groupe les montants des recettes et des dépenses, puis les porte dans le grand livre. Or, sans même tenir compte des prescriptions spéciales applicables, une telle manière de procéder est manifestement contraire aux exigences de l'art. 34 al. 1 AChA qui tendent à permettre le contrôle de l'exactitude des comptes. Un contribuable ne peut ignorer que, si ses livres doivent servir de base de calcul à un impôt, ils doivent être contrôlables, ce qui implique qu'ils soient complets et détaillés. Dès lors, il est évident que toute écriture figurant dans les livres comptables doit être étayée par une pièce justificative qui doit au surplus être conservée. Admettre le contraire équivaut à rendre impossibles les contrôles que l'art. 34 AChA doit permettre d'effectuer. Au surplus, tant les directives que les instructions faisaient un devoir à X. de procéder de la sorte. En effet, toutes les recettes et les dépenses doivent être inscrites, chronologiquement et avec les détails appropriés (instructions, n. 215), et chaque écriture doit être justifiée par une pièce (directives, n. 115), de sorte que chaque opération commerciale puisse être suivie aisément et sûrement, depuis les documents justificatifs et les écritures dans les livres de base, jusqu'au décompte trimestriel, respectivement jusqu'au bouclement de l'exercice et vice versa (instructions, n. 219; directives, n. 133 et 400). Ainsi donc, les livres du grossiste doivent contenir des renseignements complets sur l'ensemble du chiffre d'affaires réalisé, des indications précises sur la provenance des recettes et l'affectation des dépenses et des informations permettant de

déterminer l'utilisation des marchandises achetées et fabriquées (instructions, n. 214); il ne suffit donc pas d'inscrire sous forme de récapitulation des totaux journaliers ou périodiques (directives, n. 400), comme le fait le recourant. Quant à l'obligation de conserver intégralement et en bon ordre les documents, elle ressort tant des instructions que des directives, qui précisent en outre les unes et les autres que cette exigence dure aussi longtemps que l'impôt n'est pas prescrit, soit pendant six ans (instructions, n. 224; directives, n. 13 et 130). b) L'art. 34 al. 2 AChA prévoit il est vrai que lorsque l'inscription dans les livres de faits essentiels pour la détermination de l'assujettissement impose au contribuable une charge excessive, l'AFC peut admettre une évaluation approximative si et aussi longtemps qu'il est établi que la créance du fisc n'en est pas diminuée. Le recourant ne saurait toutefois se prévaloir de cette disposition pour justifier le fait qu'il n'a pas fait figurer dans ses comptes les ventes qu'il effectue. L'usage d'une caisse enregistreuse proposé par l'AFC ne constitue pas une charge excessive au sens de l'art. 34 al. 2 AChA; d'ailleurs, X. a pris le 12 mai 1978 l'engagement écrit d'avoir recours à l'avenir à un tel appareil.

4. a) Appelé à définir le faux intellectuel, le Tribunal fédéral a constaté qu'un livre de caisse contenant des écritures fausses constituait un titre dès lors qu'il était destiné et propre à servir de preuve, même sans pièces justificatives (ATF 79 IV 164 /165). On ne saurait toutefois en déduire qu'une comptabilité dépourvue de pièces justificatives est un titre probant qui lie le fisc et dont il doit se contenter. Préalablement, l'arrêt en cause précisait en effet qu'en définissant le titre comme un écrit propre à servir de preuve, l'art. 110 ch. 5 CP ne vise pas la force probante de l'écrit, mais son aptitude à constituer d'une manière générale un moyen de preuve de faits allégués (ATF 79 IV 164). Or, en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, s'il existe des indices qu'une comptabilité ne donne pas une image exacte ou complète de la situation réelle de l'entreprise, l'autorité a le droit et l'obligation de fixer le chiffre d'affaires par voie d'appréciation (arrêt du 16 novembre 1977, in Archives 46, p. 518/519). C'est précisément ce qu'a fait l'AFC, en se fondant sur le montant des achats de matières opérés par le recourant,

sur des statistiques relatives à divers commerces de la branche de l'optique et sur les listes de prix courants d'un fournisseur de X. b) Lorsque l'autorité fiscale procède de la sorte, le contribuable peut se prévaloir envers elle du droit d'être entendu. Cela implique qu'il doit en principe avoir accès au dossier et qu'il doit être informé de la manière dont sont établis les chiffres à la base de la taxation (arrêt du 11 décembre 1964, in Archives 33, p. 504). En l'espèce, ainsi que le recourant s'en plaint, l'AFC n'a pas précisé d'où elle tirait exactement les éléments dont elle s'est prévalue. On peut admettre que, de ce fait, X. s'est trouvé entravé dans sa défense. L'on ne saurait cependant voir dans cette circonstance un déni de justice formel de la part de l'AFC, dans la mesure où celle-ci s'est fondée sur des dossiers d'autres contribuables qui ont le droit d'exiger d'elle qu'elle respecte le secret fiscal (art. 7 al. 1 AChA; arrêt précité in Archives 33, p. 504). L'obligation de renseigner de l'AFC trouve sa limite dans celle qu'elle a de sauvegarder l'intérêt légitime des tiers; Or même une communication des renseignements avec suppression des noms de personnes et de lieux comporte le risque que le recourant puisse identifier les commerçants pris comme référence et qu'il obtienne ainsi des secrets d'affaires sur des concurrents. Dans une telle situation, l'autorité a toutefois l'obligation de renseigner l'intéressé au moins sur l'essentiel du contenu des pièces dont elle refuse la communication (GRISEL, Droit administratif suisse, p. 182). L'AFC a satisfait à cette obligation en renseignant d'emblée le recourant sur la portée des données statistiques qu'elle lui appliquait. Celui-ci avait la faculté de contester les chiffres et de fournir toutes contre-preuves utiles. On peut dès lors admettre que son droit d'être entendu a été respecté. c) L'AFC a estimé, sur la base des statistiques et des listes de prix courants qu'elle avait réunis, que les achats de matière représentaient le 40% du chiffre d'affaires du recourant. En d'autres termes, elle a tenu pour usuelle une marge bénéficiaire brute de 60%. Or, le contribuable soutient que ce pourcentage est trop élevé pour son commerce. Il relève qu'il fabrique des lunettes sur mesure, ce qui provoque la perte d'un grand nombre de verres; de même, la formation de trois apprentis et la

préparation de verres de contact n'ont pas été sans beaucoup de casse. Il fait d'autre part cadeau des étuis à ses clients, doit accorder des rabais aux fonctionnaires internationaux, ce qui, tout comme les changements de mode concernant les montures, diminue d'autant la marge brute. Il résulte de l'art. 104 lettre c ch. 1 OJ que le Tribunal fédéral a compétence pour contrôler l'opportunité des éléments d'appréciation sur lesquels repose une taxation par estimation; il n'intervient cependant qu'avec une certaine retenue (arrêt du 16 novembre 1977, in Archives 46, p. 519; arrêt du 26 mars 1971, in Archives 40, p. 268/269). La contestation des conclusions de l'AFC formulée par le recourant ne pourrait donc être admise que si elle s'imposait nettement. Tel n'est manifestement pas le cas. Les statistiques relatives à six commerces de la branche et portant, dans cinq cas, sur quatre années au moins démontrent que le matériel constitue au maximum 40% du chiffre d'affaires; de même l'examen des tarifs "achat" et "vente au public" des prix courants d'un des principaux fournisseurs de X. laissent apparaître des marges bénéficiaires brutes variant de 63% à 83%, sans tenir compte des rabais de quantité éventuellement consentis par le fournisseur. Dans ces conditions, la marge bénéficiaire brute de 60%, telle que retenue, constitue apparemment un minimum qui n'est en tout cas pas défavorable au recourant et qui tient compte largement des éléments particuliers dont celui-ci se prévaut. Si néanmoins cette appréciation est erronée, le contribuable, qui ne produit aucune preuve, ne peut s'en prendre qu'à lui-même. Celui qui ne conserve pas les pièces justificatives ou qui ne tient pas une comptabilité suffisante doit en effet s'accommoder d'une estimation fondée sur des données d'expérience. Il ne peut prétendre à une appréciation qui lui soit plus favorable que s'il est à même d'établir à l'évidence que, dans tel cas déterminé, la taxation par estimation ne correspond manifestement pas à la réalité. Or, faute d'avoir conservé les pièces justificatives, X. ne prouve nullement que les écritures qu'il a passées correspondent à son chiffre d'affaires effectif. D'ailleurs, le recourant doit supporter les désavantages qui découlent pour lui d'une situation illégale qu'il a lui-même créée, en ne se

conformant pas aux prescriptions de l'AFC contenues dans les instructions et directions (Archives 45, p. 328).