

BGer 2A.569/2006 vom 28. Februar 2007

Bundesgericht, 2007-02-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.569_2006

FR: TF 2A.569/2006 du 28 février 2007

IT: TF 2A.569/2006 del 28 febbraio 2007

Regeste

Taxe à la valeur ajoutée; 1er semestre 1998 au 1er semestre 2003; assujettissement; taxation par estimation | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

La loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (OJ) demeure applicable en l'espèce (art. 132 al. 1 LTF).

E. 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.

E. 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). Aussi la possibilité d'alléguer des faits nouveaux ou de faire valoir de nouveaux moyens de preuve est-elle très restreinte. Selon la jurisprudence, seules sont admissibles dans ce cas les preuves que l'instance inférieure aurait dû retenir d'office et dont le défaut d'administration constitue une violation de règles essentielles de procédure (ATF 132 V 166 consid. 2.1 p. 171; 131 II 548 consid. 2.4 p. 551/552; 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150). En l'occurrence, produites pour la première fois devant le Tribunal de céans, les factures relatives au véhicule VD XXX constituent de nouveaux moyens de preuve qui ne sont pas admissibles. Il n'y a donc pas lieu de les prendre en considération pour rendre le présent arrêt.

E. 1.4

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 que celle-ci 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).

E. 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.

E. 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 francs 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 phr. 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).

E. 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 inexistant, 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 mot pour mot, 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).

E. 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 exigeant 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).

E. 4.1

Le recourant soutient qu'en vertu de l'art. 51 OTVA, l'Administration fédérale aurait dû rendre une décision formelle sur le point de savoir si les conditions d'un contrôle sur place étaient réunies. Il fait valoir en substance que la procédure de taxation par estimation est viciée par ce refus de statuer. Au demeurant, il prétend que l'autorité intimée a considéré à tort que ses documents comptables faisaient défaut ou étaient incomplets ou encore que les résultats qui en ressortaient ne correspondaient pas à la réalité. S'agissant en particulier des disques des tachygraphes, le recourant prétend qu'ils ont une valeur probante moindre que les relevés kilométriques qu'il a produits. Il prétend que, dans ces conditions, il n'y avait pas lieu de procéder à une taxation par estimation.

E. 4.2

Ayant renoncé à effectuer un contrôle sur place, l'intimée n'avait plus à rendre de décision sur le point de savoir si les conditions d'une telle mesure étaient réunies. Au demeurant, l'art. 63 LTVA - qui était applicable en l'espèce au moment où le contrôle devait avoir lieu - prévoit, de manière non exhaustive il est vrai, que l'Administration fédérale tranche par voie de décision différentes questions de droit matériel (principe de l'assujettissement, existence

d'une dette fiscale, droit à la déduction de l'impôt préalable, etc.); il n'envisage en revanche pas qu'un acte de procédure tel qu'un contrôle sur place puisse faire l'objet d'une décision et être ainsi contesté séparément du prononcé rendu à la suite d'une telle mesure d'instruction. Dans le cas particulier, le recourant ne peut donc rien tirer à son profit du fait que l'intimée n'a pas rendu, comme il le demandait, de décision relative au contrôle sur place. Au demeurant, il est constant que le recourant n'a pas remis à l'intimée les livres de base de sa comptabilité (notamment le grand-livre), ni les livres auxiliaires tels que le livre de caisse, ni les pièces justificatives comme les disques des tachygraphes et les rapports journaliers. Concernant les disques des tachygraphes, le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de relever leur importance (2A.253/2005, précité, consid. 4.2), de sorte que les récapitulatifs que le recourant a produits pour les années 2002 et 2003 ne sauraient suppléer à leur absence. Dans ces conditions, la fixation du chiffre d'affaires par voie d'évaluation était justifiée dans son principe.

E. 5.1

En ce qui concerne les modalités de la taxation par estimation, le recourant soutient que la décision attaquée repose sur un état de fait inexact et incomplet. En effet, il n'est pas titulaire d'une concession A avec deux véhicules, comme l'autorité intimée l'a admis à tort. En réalité, sa concession vaut pour une seule voiture, à savoir, depuis le 11 mai 2000, date de son acquisition, celle immatriculée VD YYY. Le second véhicule, immatriculé VD XXX, est enregistré auprès du Service intercommunal des taxis de C. _____ comme véhicule de remplacement. Pour qu'il puisse être utilisé, il faut transférer sur lui les appareils de transmission radio et l'écran terminal du véhicule VD YYY et "désactiver" ce dernier auprès du central d'appels. Le véhicule de remplacement n'est pas assuré comme taxi et est utilisé très rarement (en 2002, il n'aurait effectué que 367 km), principalement en cas de panne du "véhicule titulaire", conformément à l'art. 35 du règlement intercommunal sur le service des taxis, arrondissement de Lausanne, en vigueur depuis le 1er novembre 1964 (ci-après: le règlement intercommunal). Intitulé "véhicules de remplacement", cet article dispose ce qui suit: "Le véhicule faisant l'objet d'une autorisation A ne peut être remplacé temporairement que par un autre véhicule ayant son propre jeu de plaques. Le véhicule de remplacement ne peut être mis en service qu'en cas d'arrêt forcé du véhicule titulaire (panne, entretien, accident, etc.). Les plaques du véhicule remplacé sont alors déposées dans le coffre du véhicule de remplacement. De plus, celui-ci porte un insigne extérieur dont les caractéristiques sont définies par le préposé intercommunal." En se référant à cette disposition ainsi qu'aux factures de garage relatives au véhicule VD XXX, le recourant prétend que l'estimation effectuée par l'intimée serait "manifestement erronée et arbitraire". Celle-ci aurait commis une "erreur grossière" en fondant son estimation sur l'état kilométrique - tel qu'il lui a été communiqué par le Service des automobiles et de la navigation - non pas du "véhicule titulaire", mais du véhicule de remplacement.

E. 5.2

L'estimation effectuée par l'Administration fédérale ne prête pas le flanc à la critique en tout cas pour la période allant du 1er janvier 1998 au 11 mai 2000, date à laquelle le véhicule VD YYY a été mis en circulation. En effet, durant cette période, le recourant disposait du seul véhicule VD XXX. En l'absence notamment des disques des tachygraphes et des livrets de travail, l'autorité de taxation était fondée à se baser sur l'état kilométrique de ce véhicule, tel qu'il lui avait été communiqué par le Service des automobiles et de la navigation. Durant la période allant du 11 mai 2000 à la fin juin 2003, le recourant disposait de deux véhicules:

le "véhicule titulaire" VD YYY et le véhicule de remplacement VD XXX. Le recourant prétend que ce dernier n'était utilisé que très rarement, mais ne fournit pas les pièces justificatives, notamment les disques des tachygraphes, qui permettraient d'étayer ses dires. Or, l'utilisation du véhicule de remplacement qui doit avoir son propre jeu de plaques n'apparaît pas à ce point limitée ni par l'art. 35 du règlement intercommunal, qui laisse subsister une certaine marge d'interprétation, ni par l'assurance responsabilité civile, même si son usage comme taxi de remplacement suppose que les plaques du taxi principal VD YYY se trouvent dans son coffre. Quant aux allégations relatives au transfert des appareils d'un véhicule à l'autre, outre qu'elles sont nouvelles et n'ont donc pas à être prises en considération pour rendre le présent arrêt, elles ne sont pas déterminantes, car les difficultés prétendument liées à ce transbordement n'empêchent pas l'utilisation alternée des véhicules (par exemple une semaine l'un et une semaine l'autre). Au demeurant, en l'absence d'autres explications (comme un usage accru pour les trajets privés), l'affirmation du recourant selon laquelle le véhicule VD XXX aurait parcouru seulement 367 km en 2002 est peu crédible, car on voit mal le sens de conserver un véhicule pour effectuer si peu de kilomètres. En l'absence d'informations - étayées par des pièces justificatives - relatives au véhicule VD YYY, l'autorité de taxation était fondée à se baser sur celles qu'elle possédait en relation avec le véhicule VD XXX. Le recourant, qui se contente de critiquer certains aspects de l'estimation, en s'obstinant à ne pas donner l'ensemble des informations relatives aux deux véhicules (c'est ainsi que ses récapitulatifs ne portent que sur les années 2002 et 2003), ni les pièces justificatives, n'a pas démontré que celle-ci serait manifestement erronée.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, le recourant supporte les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.