

BGer 2C 885/2019 vom 5. März 2020

Bundesgericht, 2020-03-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_885_2019

FR: TF 2C 885/2019 du 5 mars 2020

IT: TF 2C 885/2019 del 5 marzo 2020

Regeste

TVA 1er trimestre 2011 au 4e trimestre 2015; taxation par voie d'estimation | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), émanant du Tribunal administratif fédéral (art. 86 al. 1 let. a LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte.

E. 1.2

Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF), par le destinataire de l'acte attaqué qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le présent recours est recevable.

E. 2

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral contrôle librement le respect du droit fédéral, qui comprend les droits de nature constitutionnelle (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), sous réserve des exigences de motivation figurant à l' art. 106 al. 2 LTF . Il conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), hormis dans les cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF .

E. 3

Dans un grief formel qu'il convient d'examiner en premier lieu (cf. ATF 141 V 557 consid. 3 p. 563), le recourant dénonce une violation de son droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.). Il reproche au Tribunal administratif fédéral d'avoir refusé des mesures d'instruction, à savoir la production des tickets "Z" mensuels du restaurant, soit les tickets récapitulatifs mensuels de la caisse enregistreuse, et l'audition de témoins.

E. 3.1

Tel qu'il est garanti à l' art. 29 al. 2 Cst. , le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour le justiciable de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 167 consid. 4.1 p. 170 s.; 144 I 11 consid. 5.3 p. 17; 143 V 71 consid. 3.4.1 p. 72; 136 I 265 consid. 3.2 p. 272). L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des

preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 p. 171; 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299 et les références).

E. 3.2

Le refus d'une mesure probatoire par appréciation anticipée des preuves ne peut être remis en cause devant le Tribunal fédéral qu'en invoquant l'arbitraire (art. 9 Cst.) de manière claire et détaillée (art. 106 al. 2 LTF ; cf. arrêt 2C_201/2019 du 16 avril 2019 consid. 3.1 et les références). Il n'y a arbitraire (art. 9 Cst.) dans l'appréciation des preuves que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (cf. ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358; 140 III 264 consid. 2.3 p. 266).

E. 3.3

En l'espèce, le Tribunal administratif fédéral a estimé, par appréciation anticipée des preuves, que la production des tickets Z mensuels du restaurant du recourant n'était pas nécessaire, de même que l'audition de témoins, car le dossier était complet, l'état de fait suffisamment établi et la conviction des juges acquise sur cette base.

E. 3.4

Le recourant estime que les tickets Z mensuels suffisent à une comptabilité probante, de sorte que leur production aurait permis de démontrer que ses comptes étaient bien tenus et qu'il n'y avait partant pas lieu de procéder à une taxation par estimation. Ainsi qu'il sera vu ci-après (cf. infra consid. 5.4 et 5.5), la comptabilité du recourant est entachée de nombreuses lacunes formelles et on ne voit pas que les tickets "Z" mensuels permettraient, à eux seuls, de démontrer avec exactitude les chiffres d'affaires réalisés, de manière à suppléer à une comptabilité insuffisante. Dit autrement, ces pièces ne seraient pas propres à modifier l'issue du litige. Partant, le Tribunal administratif fédéral n'est pas tombé dans l'arbitraire en retenant, dans le cadre de l'appréciation anticipée des preuves, qu'il pouvait être renoncé à leur production.

E. 3.5

S'agissant de l'audition de témoins, le recourant reproche au Tribunal administratif fédéral d'avoir refusé l'audition d'un conseiller administratif de la Commune de B._____, qui aurait pu attester qu'un accord existait entre la Commune de B._____ et le restaurant au sujet de la politique de "l'assiette généreuse" et des prix bas. On cherche toutefois en vain dans le recours déposé devant le Tribunal administratif fédéral une demande d'audition d'un conseiller administratif de la Commune de B._____, afin d'attester de l'existence d'un accord entre celle-ci et le recourant. En effet, dans le recours, tel qu'il figure au dossier, il est uniquement indiqué que le fait que "la politique de prix bas [serait] appliquée à la demande de la Commune est notoire" (p. 4 point 4 du recours). On ne trouve par ailleurs aucune autre écriture au dossier dans laquelle le recourant aurait demandé cette audition. Il ne saurait donc à l'évidence être reproché au Tribunal administratif fédéral d'avoir refusé une audition qui n'a pas été sollicitée. Dans le recours devant l'autorité précédente, l'unique audition demandée était celle du recourant lui-même. Le Tribunal administratif fédéral pouvait toutefois renoncer à cette mesure d'instruction sans tomber dans l'arbitraire, dès lors qu'on ne voit pas ce que le recourant aurait pu expliquer oralement qu'il n'aurait pas pu exprimer par écrit. Du reste, dans les procédures fiscales qui, comme la présente procédure,

n'ont pas un caractère pénal, il n'existe pas, de façon générale, un droit d'être entendu oralement (ATF 140 I 68 consid. 9.6.1 p. 76). L'intéressé ne prétend au demeurant pas le contraire.

E. 3.6

Il suit de ce qui précède que le grief tiré de la violation du droit d'être entendu est rejeté.

E. 4

Le recourant conteste l'état de fait retenu. Il fait valoir que l'arrêt entrepris ne détaille pas suffisamment les caractéristiques de son restaurant, en particulier la politique des prix bas pratiquée et le fait que l'établissement soutient non pas un, mais deux clubs sportifs. Ces éléments expliqueraient que l'établissement ne dégage pas une marge bénéficiaire brute similaire à celle de la concurrence.

E. 4.1

Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (cf. ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358; 139 II 373 consid. 1.6 p. 377 s.). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 137 II 353 consid. 5.1 p. 356).

E. 4.2

Le Tribunal administratif fédéral a retenu que le recourant n'avait pas apporté de preuve que la Commune de B._____ lui avait demandé de pratiquer des prix attractifs, ni de sa prétendue stratégie de "l'assiette généreuse" et pratique de prix d'appel. Il n'a partant effectivement pas tenu compte de l'allégation du recourant à ce sujet. Le recourant ne démontre pas l'arbitraire de cette appréciation. Il a certes produit devant l'autorité précédente la photocopie de la carte de son restaurant et de celle d'un restaurant voisin, ainsi qu'il le souligne dans son recours. La différence de prix qui peut être constatée ne suffit toutefois pas à démontrer que le Tribunal administratif fédéral serait tombé dans l'arbitraire en retenant qu'il n'était pas établi que la Commune de B._____ avait demandé au recourant de pratiquer des prix attractifs. Par ailleurs, il n'est pas insoutenable d'estimer que la comparaison entre les deux établissements, sur la base de cartes de menu qui ne sont du reste même pas datées, ne démontre pas une politique des prix attractifs et encore moins le fait que celle-ci serait pratiquée à la demande des autorités de la Commune de B._____.

E. 4.3

En ce qui concerne le soutien à des clubs sportifs, les précédents juges ont noté que le recourant avait joint à son recours un courrier du club sportif C._____ et un courrier du club sportif D._____. Il est donc bien fait état de soutien à deux clubs sportifs. La critique tombe donc à faux.

E. 4.4

Sur le vu de ce qui précède, il n'y a pas lieu de compléter l'état de fait de l'arrêt entrepris. Le point de savoir si, sur la base de ces faits, l'estimation à laquelle a procédé le Tribunal administratif fédéral est correcte relève du droit et sera examiné ci-après. Le Tribunal

fédéral statuera donc uniquement sur la base des faits retenus par le Tribunal administratif fédéral.

E. 5

Le recourant considère que le Tribunal administratif fédéral a violé l'art. 79 al. 1 de la loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (Loi sur la TVA, LTVA; RS 641.20). Il conteste les conditions d'application d'une taxation par estimation, ainsi qu'en tout état le résultat de l'estimation.

E. 5.1

Dans le système de la TVA prévaut le principe de l'auto-taxation: la taxation et le paiement de l'impôt sont en principe assurés par l'assujetti lui-même (ATF 137 II 136 consid. 6.2 p. 149). Celui-ci doit décompter de manière spontanée vis-à-vis de l'Administration fédérale dans le délai légal prévu, et en la forme prescrite, 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. 70 al. 1 LTVA).

E. 5.2

La jurisprudence a déjà souligné que l'activité de restauration, telle que celle qui est proposée par le recourant, est une activité dans laquelle les contre-prestations se font le plus souvent par le biais de paiements en liquide. Dans ce cas de figure, il est attendu du contribuable qu'il tienne avec rigueur son livre de caisse en y inscrivant systématiquement les mouvements de liquidités et en en vérifiant quotidiennement le contenu. Celui qui exploite une entreprise dont l'activité présente des mouvements intenses de liquidités et qui n'effectue pas de contrôle quotidien de sa caisse, ni ne tient avec rigueur un livre de caisse, accepte qu'il en résulte une imposition fixée par estimation (cf. arrêts 2C_530/2019 du 23 janvier 2020 consid. 4.3.1; 2C_261/2019 du 15 août 2019 consid. 2.3.1 et les références; 2C_950/2015 du 11 mars 2016 consid. 4.3 et les références).

E. 5.3

Selon l' art. 79 al. 1 LTVA , 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 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 (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; deuxièmement lorsque les résultats découlant de la comptabilité, même tenue correctement du point de vue formel, ne correspondent manifestement pas à la réalité (arrêts 2C_530/2019 du 23 janvier 2020 consid. 4.1.3; 2C_595/2016 du 11 janvier 2017 consid. 3.2.3; 2C_1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.2).

E. 5.4

En l'espèce, selon les faits retenus dans l'arrêt entrepris, durant les périodes sous revue, le recourant n'a pas tenu de livre de caisse. En outre, aucune comparaison des soldes avec les

espèces en caisse n'a été effectuée; aucune documentation n'attestant d'un contrôle régulier du fond de caisse n'a été produit. Il a par ailleurs été constaté que la tenue du compte caisse comportait aussi des manquements. Ce compte présentait en effet de nombreux soldes négatifs et parfois des soldes positifs exorbitants pour une entreprise telle que celle du recourant. Au mois de juillet 2013, il y avait en outre une différence de 50'024 fr. 50 entre le chiffre d'affaires réalisé selon la bande récapitulative (147'660 fr. 70) et celui inscrit dans la comptabilité (97'636 fr. 20).

E. 5.5

Sur le vu de ces éléments, c'est à bon droit que le Tribunal administratif fédéral a retenu que les conditions d'une taxation par voie d'estimation étaient réunies. En effet, l'absence de livre de caisse et le fait que le compte caisse présentait des soldes négatifs (crédeur), alors que, en tant qu'il enregistre les mouvements d'espèces d'une entreprise, ce compte présente nécessairement un solde positif débiteur (arrêt 2A.693/2006 du 26 juillet 2007 consid. 4.2), sont deux éléments qui permettent à eux seuls déjà de considérer qu'une comptabilité est dénuée de force probante (cf. arrêt 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 4.2). A cela s'ajoute en l'espèce le constat d'écart entre le chiffre d'affaires réalisé et celui inscrit dans la comptabilité au mois de juillet 2013, qui confirme que des chiffres d'affaires n'ont pas été comptabilisés, ainsi que l'absence de documentation attestant d'un contrôle régulier du fond de caisse.

E. 5.6

Pour le recourant, l'absence de livre de caisse n'est pas contraire aux règles sur la tenue d'une comptabilité, dès lors que la caisse enregistreuse du restaurant aurait assuré la même fonction. Le recourant souligne par ailleurs avoir tenu à disposition de l'autorité fiscale les tickets Z mensuels de la caisse enregistreuse. Dans la mesure où l'absence de livre de caisse n'est en l'espèce qu'un des manquements reprochés au recourant parmi d'autres (absence de preuve d'un contrôle quotidien de la caisse, soldes négatifs dans le compte caisse), la question de savoir si la caisse enregistreuse pourrait remplacer le livre de caisse peut demeurer indécise (cf., dans le même sens, arrêt 2C_530/2019 du 23 janvier 2020 consid. 4.3.2). Dans tous les cas en effet, les lacunes de la comptabilité du recourant justifiaient que l'autorité fiscale procédât par estimation. S'agissant des tickets Z mensuels, dès lors qu'ils ne donnent précisément qu'un aperçu par mois, ces tickets ne permettent pas de vérifier l'enregistrement chronologique, systématique et complet des transactions effectuées sur une base journalière en l'absence de la pièce justificative de base. Ils ne sont donc pas suffisants pour vérifier la régularité d'une comptabilité, ainsi que l'a relevé à juste titre le Tribunal administratif fédéral.

E. 6

Il reste à examiner la confirmation par le Tribunal administratif fédéral de l'estimation effectuée par l'autorité de taxation.

E. 6.1

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 prescrit l'art. 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 (arrêts 2C_530/2019 du 23 janvier 2020 consid. 4.1.4; 2C_595/2016 du 11 janvier 2017 consid. 3.2.4; 2C_1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.3).

E. 6.2

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 (arrêts 2C_530/2019 du 23 janvier 2020 consid. 4.1.5; 2C_595/2016 du 11 janvier 2017 consid. 3.2.5; 2C_1077/2012 du 24 mai 2014 consid. 2.5).

E. 6.3

En l'occurrence, l'autorité fiscale a procédé à une estimation selon la méthode des coefficients d'expérience. Pour les années en cause, elle a tout d'abord déterminé le prix de revient des marchandises vendues, en tenant compte des charges directes ressortant de la comptabilité. Elle a ensuite retranché de ces montants les parts privées et les achats non-alimentaires. Tenant compte des particularités du restaurant, elle est arrivée à la conclusion que la marge bénéficiaire brute représentait 65% du chiffre d'affaires net. A noter que l'autorité fiscale a retenu une marge bénéficiaire inférieure à celle calculée à l'échelon national, afin de tenir compte uniquement des établissements situés dans le canton de Genève et en zone urbaine (marge de 68% pour les établissements dans le canton de Genève en général). Dans son arrêt, le Tribunal administratif fédéral a considéré qu'il n'y avait pas de raison de s'écarter de cette estimation, qui avait été dûment motivée par l'autorité fiscale.

E. 6.4

Selon le recourant, l'estimation effectuée par l'autorité fiscale et confirmée par le Tribunal administratif fédéral ne tiendrait pas compte des particularités de son restaurant, à savoir les prix attractifs proposés et pratiqués en accord avec la Commune de B._____, les activités de sponsoring à l'égard de deux clubs sportifs et enfin la grande générosité à l'égard des clients, sous forme de boissons et repas offerts.

E. 6.5

Ainsi qu'il a été vu (cf. supra consid. 4.2), le Tribunal administratif fédéral a retenu sans arbitraire qu'il n'était pas établi que le recourant pratiquait une politique de prix attractifs à la demande de la Commune de B._____. Il n'y a donc aucune particularité de l'établissement à prendre en compte de ce point de vue. S'agissant des activités de sponsoring en faveur de clubs sportifs, ainsi que des cadeaux à la clientèle (cafés, digestifs), le Tribunal administratif fédéral a relativisé leur incidence sur le chiffre d'affaires réalisé, en notant que le recourant préparait un repas annuel économique pour un des clubs, que les gestes commerciaux étaient usuels dans la branche et que le recourant n'apportait aucun élément chiffré au sujet de son soutien en faveur des clubs sportifs. Or, devant le Tribunal fédéral, le recourant ne fait que répéter les mêmes arguments que ceux exposés devant l'autorité précédente, ce qui ne démontre nullement que l'estimation de l'autorité fiscale serait manifestement inexacte. On peut au surplus ajouter que, ainsi que l'a relevé le

Tribunal administratif fédéral, en tant qu'elle retient une marge bénéficiaire brute de 65% au lieu de la marge moyenne de 68% constatée dans le canton, l'estimation de l'autorité fiscale prend en considération les conditions particulières du restaurant (emplacement, prix des denrées).

E. 6.6

En définitive, on ne voit aucun motif de s'écarter de l'estimation retenue par l'autorité fiscale et confirmée par le Tribunal administratif fédéral.

E. 7

Dans un dernier grief, le recourant invoque la violation de l' art. 81 LTVA et de l' art. 12 PA (RS 172.021), considérant que l'estimation réalisée par l'Administration fédérale ne correspond manifestement pas à la réalité. En outre, il est d'avis qu'en n'ordonnant aucune mesure probatoire, tant l'Administration fédérale que le Tribunal administratif fédéral ont violé la maxime inquisitoire, ce en dépit du fardeau de la preuve leur incombant.

E. 7.1

A teneur de l' art. 81 al. 2 LTVA , les autorités établissent les faits pertinents. Selon l' art. 8 CC , chaque partie doit, si la loi ne prescrit le contraire, prouver les faits qu'elle allègue pour en déduire son droit. Quant à l' art. 12 PA , il dispose que l'autorité constate les faits d'office et procède s'il y a lieu à l'administration de preuves par divers moyens. En droit fiscal, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l' art. 8 CC impliquent que l'autorité fiscale doive établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment. Il n'en demeure pas moins que, dans une procédure de taxation par voie d'estimation, s'il revient effectivement à l'administration de prouver l'existence des conditions d'une telle taxation, il appartient toujours au contribuable de démontrer le caractère incorrect de l'estimation (arrêt 2C_530/2019 du 23 janvier 2020 consid. 5.1 et les références).

E. 7.2

En tant que le recourant s'en prend à la décision de l'Administration fédérale, son grief n'a pas à être examiné, car le recours au Tribunal administratif fédéral a un effet dévolutif complet (cf. arrêt 2C_530/2019 du 23 janvier 2020 consid. 5.2).

E. 7.3

Par ailleurs, en présence d'une situation de taxation par voie d'estimation, le Tribunal administratif fédéral n'a pas violé le principe de répartition du fardeau de la preuve en faisant supporter celui-ci au recourant s'agissant de la preuve du caractère inexact de la taxation par voie d'estimation (cf. arrêt 2C_530/2019 du 23 janvier 2020 consid. 5.2). Le grief tiré de la violation des art. 81 LTVA et 12 PA est partant, déjà pour cette raison, rejeté.

E. 8

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).