

# **BGer 9C\_371/2024 vom 18. März 2025**

Bundesgericht, 2025-03-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_371\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_371_2024)

FR: TF 9C\_371/2024 du 18 mars 2025

IT: TF 9C\_371/2024 del 18 marzo 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

L'arrêt attaqué est une décision rendue par le 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 . Le recours en matière de droit public est donc ouvert.

Au surplus, le recours a été formé en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes prescrites ( art. 42 LTF ) par la recourante, qui a qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF ). Il convient donc d'entrer en matière sur le recours.

### **E. 1.2**

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office ( art. 106 al. 1 LTF ). Toutefois, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , il ne connaît de la violation des droits fondamentaux que si le grief a été invoqué et motivé de manière claire et détaillée (cf. ATF 142 I 99 consid. 1.7.2; 141 I 36 consid. 1.3).

### **E. 1.3**

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF ( ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( art. 97 al. 1 LTF ; ATF 147 I 73 consid. 2.1; 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6).

## **E. 2**

Le litige porte sur le montant de 244'046 fr. que l'AFC réclame à la recourante à la suite d'une correction de l'impôt préalable fictif déduit par l'assujettie pour les périodes fiscales 2016 à 2020. En particulier, il convient d'examiner la méthode d'estimation appliquée par l'intimée et confirmée par les juges précédents, en vertu de laquelle l'impôt préalable fictif a été corrigé.

### **E. 3.1.1**

Selon l' art. 28 al. 1 let. a LTVA (RS 641.20), sous réserve des art. 29 et 33, l'assujetti peut déduire dans le cadre de son activité entrepreneuriale l'impôt grevant les opérations réalisées sur le territoire suisse, qui lui a été facturé, soit si le fournisseur de la prestation lui a réclamé la TVA d'une manière reconnaissable pour celui-ci ( art. 59 al. 1 OTVA [RS 641.201]) et dans la mesure où il prouve l'avoir réglée (art. 28 al. 4 aLTVA [dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017; depuis cette date art. 28 al. 3 LTVA ]).

### **E. 3.1.2**

Selon l' art. 28a al. 1 LTVA (cf. art. 28 al. 3 aLTVA, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2017, qui contient les termes de "déduction fictive"), l'assujetti peut procéder à la déduction d'un impôt préalable fictif si: dans le cadre de son activité entrepreneuriale donnant droit à la déduction de l'impôt préalable, il acquiert un bien mobilier identifiable (let. a), et aucune TVA n'est transférée de manière apparente lors de l'acquisition du bien (let. b). S'agissant d'un élément qui diminue la charge fiscale, c'est la personne assujettie qui supporte le fardeau de la preuve y relatif (cf. ATF 144 II 427 consid. 8.3.1; 133 II 153 consid. 4.3; arrêt 9C\_111/2023 du 16 mai 2023 consid. 3.2 et les références).

### **E. 3.2.1**

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. 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. 3.2.2**

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 9C\_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 2.2.1, destiné à la publication; 2C\_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 7.3 et les références). Le Tribunal fédéral examine librement si les conditions d'une taxation par estimation sont remplies (cf. art. 95 let. a LTF ; arrêts 9C\_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 2.3.1, destiné à la publication; 2C\_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 7.4).

### **E. 4**

Le Tribunal administratif fédéral a constaté qu'en raison de la comptabilité défailante et lacunaire de la recourante durant la période litigieuse 2016-2020, les conditions d'une taxation par voie d'estimation étaient remplies. Il convient de ne plus revenir sur le principe même de cette taxation en l'espèce, puisque l'assujettie n'a pas remis en cause lesdites constatations de l'arrêt entrepris. Même si elle indique contester avant tout "les modalités de l'estimation réalisée, singulièrement les conclusions de celle-ci [...]", elle ne montre pas en quoi les conditions d'une taxation par voie d'estimation ne seraient pas remplies. Il suffit dès lors d'examiner si l'instance précédente pouvait confirmer la méthode d'estimation par extrapolation appliquée par l'intimée et la correction en découlant de l'impôt préalable fictif à hauteur d'un montant de 244'046 fr. et si elle pouvait considérer que la recourante avait échoué à démontrer le caractère manifestement inexact de la taxation par estimation

effectuée.

Par ailleurs, la question se pose de savoir si, comme l'invoque la recourante, les prestations consistant en l'achat de véhicules appartenant à des tiers par l'intermédiaire d'autres garagistes peuvent lui être attribuées en tant que personne (morale) représentée directement par ces garagistes au sens de l'art. 20 al. 2 LTVA. Si l'existence de ce lien de représentation devait être établie, l'assujettie pourrait alors prétendre à la déduction de l'impôt préalable fictif, puisque la prestation d'achat de véhicules, acquis auprès de tiers par l'intermédiaire d'autres garagistes, lui serait directement imputable.

### **E. 5.1**

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'AFC 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\_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 8.2 et les références).

### **E. 5.2**

Le Tribunal fédéral examine avec un plein pouvoir de cognition si l'instance précédente a utilisé une méthode d'évaluation appropriée. Toutefois, le Tribunal fédéral accorde aux autorités fiscales une certaine marge d'appréciation dans le choix de la méthode d'évaluation, raison pour laquelle il s'impose une certaine retenue dans son contrôle à cet égard. Concrètement, le Tribunal fédéral n'intervient que lorsqu'on peut reprocher à l'instance précédente des erreurs ou des fautes évidentes dans le résultat (cf. arrêts 9C\_302/2024 du 27 novembre 2024 consid. 2.3.1 s. et 3.4.5, destiné à la publication; 2C\_998/2021 du 12 mai 2022 consid. 8.1 et les références).

#### **E. 6.1.1**

Le Tribunal administratif fédéral a considéré que les conditions de la détermination par extrapolation de l'impôt préalable étaient remplies, l'assujettie ayant échoué à démontrer le caractère manifestement inexact de l'estimation effectuée. Il revenait dès lors à la recourante de supporter les désavantages résultant d'une situation illégale qu'elle avait elle-même créée. La juridiction fédérale de première instance a confirmé, en substance, le pourcentage d'erreur de 85 % (86,152 % arrondi), calculé par l'intimée pour corriger l'impôt préalable correspondant sur la base des justificatifs d'achats effectués au comptant par la recourante en 2018. Selon les juges précédents, les caractéristiques de ces pièces, consistant en des cartes grises avec des annotations manuscrites, ainsi que les lacunes comptables constatées pour l'année 2018 existaient pour l'ensemble des périodes litigieuses 2016 à 2020, auxquelles le pourcentage d'erreur retenu a été appliqué par extrapolation.

#### **E. 6.1.2**

S'agissant plus particulièrement des justificatifs d'achats établis et produits par la recourante, le Tribunal administratif fédéral a constaté que les véhicules n'avaient pas été acquis directement auprès des personnes inscrites comme détentrices des véhicules sur les cartes grises et que les informations relatives à l'identité et l'adresse des personnes auprès desquelles la recourante aurait effectivement acquis ces véhicules ne figuraient pas sur lesdites cartes. Dès lors, ces justificatifs ne permettaient ni d'attester l'existence d'un impôt préalable latent, ni de prouver son règlement effectif, ni de démontrer que la recourante l'aurait économiquement supporté pour prétendre à sa déduction. En outre, les juges précédents ont retenu que la comptabilité des exercices 2020 à 2022, reconstituée par la recourante, n'était pas probante quant aux montants de l'impôt préalable, dans la mesure où cette comptabilité avait été établie postérieurement aux faits sur lesquels portait le litige.

#### **E. 6.2.1**

Invoquant une violation du principe de l'interdiction de l'arbitraire, la recourante reproche aux juges précédents d'avoir confirmé l'estimation effectuée en omettant de tenir compte de diverses pièces relatives à l'achat de véhicules d'occasion. Elle fait ainsi valoir, en substance, que les cartes grises produites contiendraient les éléments essentiels et suffisants, notamment le prix d'achat des véhicules, pour prétendre à la déduction de l'impôt préalable. La recourante soutient également, en se fondant à titre d'exemple sur l'année fiscale 2017, que la créance d'impôt arrêlée par l'intimée - correspondant à 8,80 % du chiffre d'affaires réalisé cette année-là (94'083 fr. / 1'065'945 fr. 40 X 100), serait disproportionnée, puisque ce résultat ne se rapprocherait pas de la réalité, contrairement au taux de 0,6 % appliqué dans la branche automobile selon l'info TVA 12 (taux de la dette fiscale nette), ainsi qu'à son propre décompte TVA des deux premiers trimestres de l'année 2023. Dès lors, la confirmation par les juges précédents de la correction de cet impôt sur la base d'un taux de 85 % serait arbitraire.

#### **E. 6.2.2**

La recourante fait encore valoir qu'il serait également arbitraire de lui faire supporter les désavantages d'une situation illégale qu'elle aurait elle-même créée. En outre, en admettant qu'une TVA aurait pu être comprise de manière non apparente dans le prix d'achat, le Tribunal administratif fédéral se serait écarté, en tout cas dans un premier temps, de l'appréciation de l'intimée et aurait adopté la position de l'assujettie. Selon la recourante, il ressortirait des pièces du dossier que les véhicules auraient bien été acquis à titre onéreux, sans TVA apparente, et que dès lors, la reprise de l'impôt aurait dû être effectuée à concurrence des montants inférieurs découlant de ces pièces.

#### **E. 7.1**

La recourante se contente globalement d'opposer sa propre interprétation des preuves à celles des juges précédents, sans s'en prendre aux considérations de l'arrêt entrepris, ce qui constitue une argumentation appellatoire, insuffisante (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2).

Elle n'a d'abord pas contesté l'absence de livres comptables pour la période litigieuse, constatée par le Tribunal administratif fédéral, alors que l'exigence de tenir une comptabilité découle de la loi. Elle ne conteste pas non plus l'absence du caractère probant de sa comptabilité de 2020 à 2022, reconstituée postérieurement à l'ouverture de la présente procédure de taxation par estimation. Par ailleurs, contrairement à ce qu'elle soutient, elle supporte bien le fardeau de la preuve s'agissant de la déduction d'un impôt préalable fictif (cf. consid. 3.1.2 supra). Or l'assujettie se limite à affirmer, à tort, que diverses pièces

relatives à l'achat de véhicules d'occasion, soit des cartes grises au contenu prétendument essentiel tel le prix d'achat, n'auraient pas été prises en compte lors de l'application de la méthode d'estimation par extrapolation. Elle ne parvient toutefois pas à démontrer que lesdites pièces auraient pu se substituer à sa comptabilité défailante, ni qu'elles auraient pu conduire à un résultat plus proche de la réalité que celui obtenu par la méthode appliquée en l'espèce. Du reste, le Tribunal administratif fédéral a non seulement tenu compte des cartes grises produites par la recourante, mais il a également exposé de manière circonstanciée les raisons pour lesquelles ces pièces, au vu de leur lacune - à savoir l'absence d'informations relatives à l'identité des fournisseurs de la prestation, soit les véritables vendeurs de véhicules -, ne permettaient pas de retenir qu'un impôt (préalable) avait effectivement été acquitté par la recourante.

Au demeurant, la comparaison par la recourante de la méthode effective qu'elle a adoptée pour les années fiscales litigieuses - en particulier sur la base du rapport créance d'impôt/chiffre d'affaires (8,80 %) pour l'année 2017 - avec la méthode de l'info TVA 12, soit celle dite du taux de la dette fiscale nette (sur ces différentes méthodes, cf. art. 36 et 37 LTVA ) appliquée à ses deux premiers décomptes TVA pour l'année 2023, ne lui est d'aucun secours. En effet, la méthode du taux de la dette fiscale s'applique sur demande (cf. art 37 al. 4 LTVA ), ce qui signifie qu'elle concerne, en l'espèce, uniquement la période fiscale 2023, pour laquelle la recourante l'a requise, soit pour une année postérieure à celles litigieuses et pendant lesquelles l'assujettie décomptait la TVA selon la méthode effective, de sorte que la comparaison entreprise n'est pas pertinente.

### **E. 7.2**

La recourante ne peut pas non plus être suivie lorsqu'elle soutient que le Tribunal administratif fédéral, en considérant que rien ne permettait de déduire que les véhicules d'occasion auraient été acquis gratuitement ni qu'une TVA apparente était exclue, s'écarterait de l'appréciation de l'intimée relative au caractère onéreux des transactions effectuées. En effet, la juridiction fédérale de première instance n'a pas considéré que la déduction de l'impôt préalable par la recourante était justifiée, ni que l'estimation et la correction effectuées par l'intimée étaient erronées. Par ailleurs, la recourante se limite à affirmer à cet égard qu'il conviendrait de retenir "des montants inférieurs", sans toutefois justifier ses allégations par des chiffres concrets. Quoi qu'il en soit, il n'y a pas lieu de retenir une hypothèse qui lui serait plus favorable, dès lors que les lacunes constatées dans sa comptabilité entre 2016 et 2020 lui sont imputables et qu'elle doit en supporter les conséquences (consid. 5.1 supra).

### **E. 7.3**

En conclusion, le Tribunal administratif fédéral n'a pas violé le droit ni n'est tombé dans l'arbitraire en confirmant l'estimation par extrapolation effectuée par l'intimée dans le cadre de son pouvoir d'appréciation, qui repose sur des données plausibles et tient compte des circonstances du cas d'espèce.

### **E. 8**

Il convient encore d'examiner si, comme l'invoque la recourante, les prestations consistant en l'achat de véhicules prétendument acquis auprès de tiers par l'intermédiaire d'autres garagistes peuvent être attribuées à l'assujettie en tant que personne (morale) représentée directement par ces garagistes au sens de l' art. 20 al. 2 LTVA , de sorte qu'elle puisse prétendre à la déduction de l'impôt préalable fictif.

### **E. 8.1**

Selon l' art. 20 al. 1 LTVA , une prestation est réputée fournie par la personne qui apparaît vis-à-vis des tiers comme le fournisseur de la prestation. L' art. 20 al. 2 LTVA prévoit que lorsqu'une personne agit au nom et pour le compte d'une autre, la prestation est réputée fournie par la personne représentée si celle qui la représente remplit les conditions suivantes: elle peut prouver qu'elle agit en qualité de représentant et peut clairement communiquer l'identité de la personne qu'elle représente (let. a); elle porte expressément le rapport de représentation à la connaissance du destinataire de la prestation ou ce rapport résulte des circonstances (let. b).

### **E. 8.2**

L' art. 20 al. 2 LTVA introduit une exception au principe de l'affectation à "l'opérateur apparent" pour les situations de représentation directe ("direkte Vertretung"). L'application de cette disposition présuppose que le représentant signifie clairement au bénéficiaire de la prestation qu'il agit au nom et pour le compte d'une tierce personne et qu'il ne supporte pas les coûts et les bénéfices relatifs à l'affaire, mais qu'il établit à cet effet un décompte à l'attention du tiers en question. En d'autres termes, lorsque les conditions cumulatives de l' art. 20 al. 2 LTVA sont remplies, l'opération est attribuée au sens de la TVA à la personne représentée ( art. 20 al. 2 LTVA ).

Selon la jurisprudence, le concept de représentation de l' art. 20 al. 2 LTVA s'inspire de la réglementation de l' art. 32 CO , même s'il ne s'agit pas d'une représentation au sens du droit civil, mais bien d'une attribution de prestations au sens de la LTVA (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.3 et les références; arrêt 9C\_433/2024 du 16 décembre 2024 consid. 5.3, destiné à la publication). Il convient d'examiner selon des critères objectifs s'il existe des circonstances permettant de conclure à l'existence d'un rapport de représentation au sens de l' art. 20 al. 2 LTVA . En revanche, la perception subjective du bénéficiaire concret de la prestation n'entre pas en ligne de compte. Le représentant doit par conséquent démontrer qu'il a pris des mesures qui permettent à un tiers de reconnaître, d'un point de vue objectif, qu'il ne s'engage pas lui-même, mais la personne représentée qui fournit effectivement la prestation (cf. ATF 145 II 270 consid. 4.4.4; arrêt 9C\_433/2024 du 16 décembre 2024 consid. 5.3 et la référence, destiné à la publication). En d'autres termes, il doit être reconnaissable pour le tiers qu'il ne conclut pas un contrat avec le représentant, mais bien avec la personne représentée (pour des exemples, cf. arrêt 9C\_433/2024 du 16 décembre 2024 consid. 5.3 et la référence, destiné à la publication).

### **E. 9.1**

Le Tribunal administratif fédéral a considéré que l'indifférence des anciens détenteurs de véhicules de traiter avec l'assujettie ou d'autres garagistes ne permettait pas de retenir l'existence d'un rapport de représentation directe au sens de l' art. 20 al. 2 LTVA . Bien que la formulation de cette disposition fût similaire à celle de l' art. 32 al. 2 CO , dans la mesure où l'apparence extérieure était une exigence décisive en matière de TVA, il ressortait des pièces, selon les juges précédents, que les autres garagistes avaient agi pour leur propre compte et en leur propre nom pour acquérir les véhicules des anciens détenteurs. Par ailleurs, la recourante n'avait prouvé ni l'existence d'un rapport de représentation directe, ni l'acquisition de véhicules d'occasion directement auprès d'autres garagistes, ni les raisons pour lesquelles elle n'aurait alors, dans cette hypothèse, pas pu obtenir les justificatifs nécessaires auprès de ces derniers.

### **E. 9.2**

La recourante fait valoir que les conditions de l' art. 20 al. 2 LTVA seraient remplies, puisque des accords entre professionnels de la branche automobile existeraient, en ce sens que des concessionnaires prendraient des véhicules d'occasion pour le compte des vendeurs d'occasion. Compte tenu de ces accords et du fait qu'il serait indifférent aux anciens détenteurs de traiter avec le concessionnaire ou les vendeurs de véhicules d'occasion lors de la vente de leur ancien véhicule, il en résulterait des actes de représentation directe au sens de l' art. 32 al. 2 CO . Enfin, il découlerait de la jurisprudence ( ATF 117 II 387 ) que si la volonté interne du représentant d'agir au nom d'autrui était établie, alors l'effet de représentation se produirait même si l'ancien détenteur du véhicule (tiers) ignorait l'existence d'un rapport de représentation.

### **E. 9.3**

La recourante perd de vue que même si l' art. 20 al. 2 LTVA s'inspire de l' art. 32 al. 2 CO , il n'en demeure pas moins qu'il s'agit d'une disposition spécifique à la TVA, dès lors qu'elle concerne l'attribution de prestations et non pas une représentation au sens du droit civil (cf. consid. 8.2 supra). À cet égard, le Tribunal administratif fédéral a rappelé, à juste titre, que l'apparence extérieure était déterminante d'un point de vue objectif, en ce sens qu'il devait être reconnaissable pour le tiers qu'il ne concluait pas un contrat avec le représentant, mais bien avec la personne représentée, soit ici la recourante, de sorte que l'indifférence des anciens détenteurs de traiter avec l'assujettie ou un autre garagiste était dénuée de pertinence. De plus, l'affirmation d'ordre général de la recourante quant à l'existence d'accords dans la branche automobile entre les différents concessionnaires et garagistes, revendeurs d'occasion, ne permet pas de démontrer concrètement un rapport de représentation directe entre l'assujettie et d'anciens détenteurs de véhicules, ni d'établir un lien avec les transactions litigieuses relatives à la déduction opérée de l'impôt préalable fictif. Par ailleurs, comme relevé par les juges précédents, l'assujettie n'a pas non plus prouvé avoir acquis les véhicules d'occasion auprès de concessionnaires ou d'autres garagistes, ni les raisons pour lesquelles elle n'aurait alors pas pu, dans cette hypothèse, récupérer les justificatifs d'achats auprès de ces derniers. Au demeurant, l' ATF 117 II 387 auquel se réfère la recourante concerne uniquement un cas de représentation de droit civil au sens de l' art. 32 al. 2 CO , de sorte qu'elle ne peut rien en tirer en sa faveur, déjà pour cette raison. Il s'ensuit que les conditions de l' art. 20 al. 2 LTVA ne sont pas remplies.

### **E. 10**

Compte tenu de ce qui précède, le recours, entièrement mal fondé, doit être rejeté. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

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