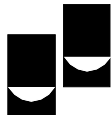


Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



---

Cour I  
A-1621/2006  
{T 0/2}

## Arrêt du 6 mars 2007

Composition : Florence Aubry Girardin, juge chargée de l'instruction, Pascal Mollard et Daniel Riedo, juges. Greffière : Chantal Degottex.

X.\_\_\_\_\_,  
recourant, représenté par Y.\_\_\_\_\_,

**contre**

**l'Administration fédérale des contributions**, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,  
autorité intimée,

concernant

**TVA; assujettissement; taxation par estimation; droit d'être entendu**

**(recours contre la décision de l'Administration fédérale des contributions du 12 juin 2006).**

### Faits :

A. X.\_\_\_\_\_ exerce l'activité de chauffeur de taxi à C.\_\_\_\_\_.

L'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) a adressé à X.\_\_\_\_\_ un formulaire, afin de déterminer s'il devait être assujéti à la TVA. X.\_\_\_\_\_ a transmis à l'AFC les chiffres d'affaires suivants :

- 1996 Frs. 82'686.- dont Frs. 12'000.- de prestations sur territoire étranger
- 1997 Frs. 84'201.- dont Frs. 12'000.- de prestations sur territoire étranger
- 1998 Frs. 83'491.- dont Frs. 12'000.- de prestations sur territoire étranger
- 1999 Frs. 72'030.-
- 2000 Frs. 75'491.- dont Frs. 2'000.- de prestations sur territoire étranger
- 2001 Frs. 74'745.-
- 2002 Frs. 70'622.-.

Pour vérifier les renseignements fournis, l'AFC a effectué, le 12 décembre 2003, un contrôle sur place. Il est apparu que X.\_\_\_\_\_ était titulaire d'une concession A, avec différents véhicules, qu'il employait un chauffeur enregistré auprès du service intercommunal des taxis de C.\_\_\_\_\_ et que la comptabilité présentée ne répondait pas aux exigences légales.

Ces éléments ont amené l'AFC à procéder par estimation et à reconstituer le chiffre d'affaires réalisé par X.\_\_\_\_\_ au cours de la période allant du 1er semestre 1998 au 2ème semestre 2002.

Compte tenu des résultats de l'estimation effectuée, X.\_\_\_\_\_ a été inscrit au registre des contribuables de l'AFC en tant qu'assujéti obligatoire avec effet rétroactif au 1er janvier 2000.

Afin de respecter le changement de régime fiscal intervenu au 1er janvier 2001, l'AFC a scindé sa créance en deux parties. Pour la période allant du 1er janvier 2000 au 31 décembre 2000 qui fait l'objet de la présente procédure, le montant de l'impôt dû sur le chiffre d'affaires a été fixé à Fr. 8'296.- plus intérêt moratoire dès le 31 décembre 2001 (échéance moyenne).

Ce montant a été réclamé par décompte complémentaire du 15 avril 2004. Une estimation des kilomètres parcourus par les véhicules utilisés comme taxis par X.\_\_\_\_\_ était annexée à ce document. Pour trois véhicules, l'évaluation des kilomètres parcourus se fondait sur une enquête effectuée auprès du Service des automobiles et de la navigation de C.\_\_\_\_\_ (ci-après: le SAN).

X.\_\_\_\_\_ a contesté ce décompte.

B. Par décision formelle du 7 juin 2004, l'AFC a confirmé la créance fiscale résultant du décompte complémentaire du 15 avril 2004.

Le 6 juillet 2004, X.\_\_\_\_\_ a formé une réclamation auprès de l'AFC à

l'encontre de cette décision.

Un délai lui a été imparti pour compléter sa réclamation par l'envoi de justificatifs, tels des disques tachygraphes et des livrets de travail se référant aux périodes concernées. X.\_\_\_\_\_ a indiqué qu'il ne disposait plus des documents requis.

Le 12 juin 2006, l'AFC a rejeté la réclamation déposée par X.\_\_\_\_\_ et confirmé l'inscription du réclamant dans le registre des assujettis TVA avec effet au 1er janvier 2000. Elle a condamné celui-ci à verser à l'AFC, pour les périodes fiscales allant du 1er semestre 2000 au 2e semestre 2000 (du 01.01.2000 au 31.12.2000), Fr. 8'296.- de TVA plus intérêt moratoire dès le 1er janvier 2002.

- C. Contre la décision du 12 juin 2006, X.\_\_\_\_\_ a déposé, le 13 juillet 2006, un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours). Il conclut, avec suite de dépens, à l'admission du recours, à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi du dossier à l'autorité de première instance pour complément d'instruction. Le recourant se plaint exclusivement d'une violation de son droit d'être entendu. Il reproche en substance à l'AFC d'avoir procédé à une évaluation de son chiffre d'affaires en se fondant sur des informations fournies par le SAN dont il n'a jamais pu prendre connaissance et, partant, se déterminer à leur sujet. Il soutient que ce mode de procédé est d'autant plus critiquable que l'autorité de taxation n'a absolument pas tenu compte des pièces qu'il avait lui-même produites.

Dans sa réponse du 14 septembre 2006, l'AFC, se référant à sa décision sur réclamation du 12 juin 2006, propose le rejet du recours.

Par lettre du 9 novembre 2006 adressée à la Commission de recours, X.\_\_\_\_\_ a souligné qu'il avait réclamé à la division de la TVA tous les documents concernant les informations fournies par le SAN, sans qu'il ne soit jamais donné suite à cette requête, et il a demandé à les obtenir.

Le 23 novembre 2006, la Commission de recours a remis à X.\_\_\_\_\_ une copie des documents du SAN du 23 novembre 2003, produits par le recourant en annexe à sa réponse (pièce 25).

- D. A fin 2006, la Commission de recours a transmis le dossier au Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF).

Le 26 janvier 2007, les parties ont été informées de la composition du collège appelé à statuer. Aucune demande de récusation n'a été présentée.

## **Le Tribunal administratif fédéral considère en droit :**

### **1.**

- 1.1 L'art. 53 al. 2 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) prévoit que les recours qui sont pendants notamment devant les commissions fédérales de recours à son entrée en vigueur sont traités par le Tribunal administratif fédéral dans la mesure où celui-ci est compétent. Ils sont jugés sur la base du nouveau droit de procédure.

La décision sur réclamation du 12 juin 2006 est une décision au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) rendue par une autorité fédérale visée par l'art. 33 LTAF. En outre, elle n'entre pas dans les exceptions énumérées à l'art. 32 LTAF, de sorte que le TAF est compétent pour connaître de la présente cause.

- 1.2 La procédure devant le TAF est régie par la PA, sous réserve de règles particulières figurant dans la LTAF (cf. art. 2 al. 4 PA) ou dans des lois spéciales.

Déposé en temps utile (art. 22 ss PA), le présent recours répond aux exigences de forme et de contenu prévues aux art. 51 et 52 PA. Le recourant, en tant que destinataire d'une décision le déclarant assujéti à la TVA et le condamnant à verser un montant de Fr. 8'296.- à ce titre pour l'année 2000, a qualité pour agir (art. 48 PA). Il convient donc d'entrer en matière.

### **2.**

- 2.1 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).
- 2.2 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA). Le droit fédéral au sens de de cette disposition comprend les droits constitutionnels des citoyens (KÖLZ/HÄNER, op. cit., n. 621).

3. La décision attaquée porte sur l'assujettissement à la TVA du recourant pour la période allant du 1er au 2ème semestre 2000. En vertu de l'art. 94 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), le nouveau droit n'est pas applicable, de sorte que la présente cause est régie sur le fond par l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) (art. 93 al. 1 LTVA). En ce domaine, la déclaration et le paiement de l'impôt sont soumis au principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA). Il appartient à l'assujetti d'établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte des prestations qu'il fournit (NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT, TVA annotée, Zurich 2005, art. 46 LTVA [*respectivement art. 37 OTVA*], p. 230). Selon l'art. 47 al. 1 OTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables régulièrement et de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement et le calcul de l'impôt puissent y être constatés aisément et de manière sûre. 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. 48 OTVA). En l'espèce, il ressort du dossier que le recourant n'a pas fourni de pièces comptables suffisantes, de sorte que c'est à juste titre que l'autorité a procédé à une taxation par estimation, ce qui n'est du reste pas remis en cause dans la présente procédure.

L'objet du litige se limite ainsi à l'estimation du chiffre d'affaires réalisé par le recourant auquel a procédé l'AFC en application de l'art. 48 OTVA.

4.
  - 4.1 Selon la jurisprudence, lorsque l'autorité procède à une taxation par estimation, elle doit choisir, parmi les méthodes pouvant entrer en ligne de compte pour déterminer le chiffre d'affaires imposable, celle qui tient compte le plus possible des conditions individuelles de l'entreprise en cause. Elle doit aussi se fonder sur des données soutenables et plausibles, afin d'aboutir à des résultats se rapprochant le plus possible de la réalité (arrêt du Tribunal fédéral in Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 68 p. 652 consid. 4; JAAC 63.27 consid. 4b). Le contribuable qui entend contester l'exactitude de la taxation par estimation opérée à bon droit par l'AFC doit prouver l'inexactitude de celle-ci (SCHALLER/SUDAN/SCHEUNER/HUGUENOT, op. cit., art. 60 LTVA p. 267). 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 (voir les arrêts récents du Tribunal fédéral 2A.253/2005 et 2A.297/2005 du 3 février 2006 consid. 4.1; ATF 105 Ib 181 consid. 4c p. 186; Archives vol. 68 p. 434; JAAC 63.27 consid. 5c/aa; DIEGO CLAVADETSCHER/PIERRE-MARIE GLAUSER/GERHARD SCHAFROTH, MWST.COM, Bâle 2000, n. 5 ad art. 60 LTVA).
  - 4.2 En relation avec l'estimation du chiffre d'affaires à laquelle a procédé l'AFC, le recourant invoque uniquement une violation de son droit d'être

entendu et, plus particulièrement, de celui de consulter les pièces au dossier. Il reproche en substance à l'AFC de s'être fondée, dans son évaluation, sur des informations provenant du SAN qui ne lui ont jamais été fournies et sur lesquelles il n'a, par conséquent, jamais pu se déterminer. Il prétend n'avoir ainsi pas été en mesure d'établir à l'évidence que la taxation par estimation ne correspondait pas à la réalité. Le recourant soutient que cette manière de procéder est d'autant plus contestable que l'autorité de taxation n'a pas tenu compte des pièces qu'il avait lui-même fournies.

- 4.2.1 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu - découlant de l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération Suisse (Cst., RS 101) - en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision (ATF 125 V 332 consid. 3a p. 335), celui d'avoir accès au dossier (ATF 131 V 35 consid. 4.2, 129 I 249 consid. 4.1) ainsi que celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 129 I 249 consid. 3, 127 I 54 consid. 2b p. 56, 126 I 15 consid. 2a/aa). S'agissant plus particulièrement de l'accès aux éléments de preuve pertinents figurant au dossier, il suffit que les parties connaissent les preuves apportées et que ces éléments soient à leur disposition si elles le requièrent (ATF 128 V 272 consid. 5b/bb in fine, 112 la 202 consid. 2a).

Le droit d'être entendu, notamment celui de consulter les pièces du dossier, est également expressément garanti par la PA (cf. art. 26 ss PA), qui reprend, pour l'essentiel, la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée (MOOR, op. cit., p. 275 et 286). Ainsi, l'art. 26 al. 1 PA prévoit que la partie ou son mandataire a le droit de consulter tous les actes servant de moyens de preuves au siège de l'autorité appelée à statuer.

- 4.2.2 Une violation du droit d'être entendu peut, à titre exceptionnel, être considérée comme guérie lorsque la cognition de l'instance de recours n'est pas limitée par rapport à celle de l'instance inférieure et qu'il n'en résulte aucun préjudice pour le recourant (ATF 126 V 130 consid. 2b p. 132, 124 II 132 consid. 2d p. 128).
- 4.3 En l'espèce, il ressort du dossier que le recourant ne pouvait ignorer, dès avril 2004, que l'AFC s'était fondée sur des données fournies par le SAN pour établir l'évaluation de son chiffre d'affaires. Il ressort en effet du chiffre 1 du décompte complémentaire du 15 avril 2004 que le montant d'impôt de Fr. 8'296.- reposait sur une estimation du chiffre d'affaires imposable du recourant dont les bases étaient annexées. Etaient joint à ce document un récapitulatif (annexe 1), comprenant deux feuilles (annexes 1.1 et 1.2) détaillant l'évaluation des kilomètres effectués par les véhicules exploités par le recourant, année après année. Sur l'annexe 1.2, l'AFC a précisé que, comme le contribuable n'avait pas fourni les documents nécessaires, elle avait estimé le chiffre d'affaires réalisé par l'exploitation des taxis sur la base du rendement kilométrique moyen en fonction de ses

données d'expérience. Or, à plusieurs reprises, il était indiqué dans cette évaluation, à côté de l'état kilométrique de trois véhicules, que les chiffres provenaient d'une "enquête SAN". En légende, il était précisé que l'abréviation SAN se référait au Service des automobiles et de la navigation à C.\_\_\_\_\_. Le recourant devait donc savoir que l'AFC s'était fondée sur des données provenant du SAN.

De plus, comme le nombre de kilomètres était expressément indiqué sur la liste annexée au décompte complémentaire, le recourant avait à disposition les éléments chiffrés remis par le SAN et sur la base desquels l'autorité avait effectué son estimation. Il ne peut donc être suivi, lorsqu'il soutient qu'il n'a pas été en mesure de se déterminer sur les chiffres transmis par le SAN ni de démontrer leur caractère erroné.

- 4.4 Dans son dernier courrier du 9 novembre 2006, l'avocat du recourant affirme que son client aurait réclamé à la division de la TVA tous documents contenant les informations fournies par le SAN, sans qu'il ne soit jamais donné suite à cette requête. Il ne produit toutefois aucune pièce, comme une lettre, une note téléphonique ou un courriel, de nature à prouver que de telles demandes auraient effectivement été formulées. Par ailleurs, aucun élément au dossier ne permet de retenir cette affirmation. Le recourant s'est seulement plaint de l'impossibilité dans laquelle il s'était trouvé de contester les enquêtes SAN, mais rien n'indique qu'il ait demandé à consulter cette enquête et que l'autorité fiscale lui ait refusé d'y avoir accès. Quoi qu'il en soit, comme on vient de le voir, le recourant avait connaissance des données kilométriques contenues dans l'enquête SAN, puisqu'elles étaient reprises dans les annexes 1.1 et 1.2 du décompte provisoire.

En conclusion, il n'apparaît pas que le recourant se soit vu privé de la possibilité de consulter une pièce au dossier ni qu'il n'ait pas été en mesure de se prononcer sur les éléments y figurant.

- 4.5 Au demeurant, à la suite de sa lettre du 9 novembre 2006, le recourant a reçu, dans le cadre de la présente procédure, un exemplaire des documents remis par le SAN à l'AFC en novembre 2003. Il lui suffisait d'ailleurs de demander à consulter le dossier devant la Commission de recours pour avoir accès à ces documents, puisque ceux-ci ont été produits par l'autorité intimée avec sa réponse du 14 septembre 2006, comme cela ressort expressément du bordereau de pièces qui y était annexé. Par conséquent, à supposer qu'une violation du droit d'être entendu du recourant doive être admise, ce qui, comme il vient de l'être démontré, n'est pas le cas, celle-ci devrait de toute manière être considérée comme guérie (cf. supra consid. 4.2.2).
- 4.6 Le recourant reproche également à l'AFC, sous l'angle du droit d'être entendu, de n'avoir pas tenu compte des pièces qu'il avait lui-même fournies, telles que des factures de garage. Ce faisant, sa critique confine à la témérité, dès lors que la décision attaquée passe au contraire en revue, de manière détaillée, les objections formulées dans la réclamation

et examine les factures produites en prenant position à leur sujet. Le fait que l'AFC n'ait pas accordé la même portée à ces factures que le souhaitait le recourant ne permet pas d'en conclure à une violation de l'art. 29 al. 2 Cst.

En conclusion, les critiques liées à la violation du droit d'être entendu formées dans le recours s'avèrent infondées.

- 4.7 Au surplus, on ne voit pas que l'estimation à laquelle a procédé l'autorité intimée soit contraire aux principes posés par la jurisprudence en la matière, ni que le recourant n'ait réussi à établir à l'évidence que le résultat auquel est parvenu l'AFC en l'espèce serait contraire à la réalité (cf. supra consid. 4.1). Il en découle que la décision attaquée ne viole pas le droit fédéral, ni ne procède d'une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents ou paraît inopportune (cf. art. 49 PA).

Par conséquent, le recours doit être rejeté et la décision attaquée du 12 juin 2006 confirmée.

5. Compte tenu de l'issue du litige, les frais, d'un montant de Fr. 500.- seront mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 64 al. 1 PA). L'avance de frais versée s'élevant au même montant, il y a lieu de procéder à une compensation.

Il n'y a au surplus pas lieu d'allouer des dépens à l'autorité fédérale qui obtient gain de cause (art. 7 al. 3 du Règlement du 11 décembre 2006 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]).

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

1. Le recours est rejeté et la décision du 12 juin 2006 confirmée.
2. Un émolument judiciaire de Fr. 500.- est mis à la charge du recourant. Il est compensé avec l'avance de frais versée.
3. Il n'est pas alloué de dépens.
4. Le présent arrêt est communiqué, par acte judiciaire :
  - au représentant du recourant
  - à l'autorité intimée (n° de réf. \_\_\_\_)

Berne, le 6 mars 2007

La Juge chargée de l'instruction:

La greffière:

Florence Aubry Girardin

Chantal Degottex

**Voies de droit**

Contre le présent arrêt, un recours en matière de droit public peut être adressé au Tribunal fédéral. Il doit être déposé dans les 30 jours qui suivent la notification de l'expédition complète de l'arrêt attaqué et doit être accompagné de celui-ci. Le mémoire de recours, rédigé dans une langue officielle, doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et être signé. Il doit être remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, soit à son attention, à la Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (cf. art. 42, 48, 54 et 100 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]).

Date d'expédition :