Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.297/2005 /svc

Arrêt du 3 février 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Betschart, Wurzburger, Müller et Yersin.
Greffier: M. Dubey.

Parties
X._____,
recourant, représenté par Me Alain Vuithier, avocat,

contre

Administration fédérale des contributions,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
Commission fédérale de recours en matière
de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
taxe sur la valeur ajoutée; période fiscale
du 1er semestre 2002 au 1er semestre 2003; assujettissement; taxation par estimation,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 8 avril 2005.

Faits:
A.
Au bénéfice d'une autorisation A délivrée par la Ville de Lausanne donnant un droit de stationnement sur le domaine public, X._____ exploite, en raison individuelle, une entreprise de taxis de deux véhicules.
A la suite d'un contrôle fiscal, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale des contributions), a constaté que les conditions d'assujettissement de X._____ pour être immatriculé en qualité de contribuable obligatoire au sens de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, Loi sur la TVA; RS 641.20) étaient remplies depuis le 1er janvier 2002. Le décompte complémentaire établi à cette occasion le 7 novembre 2003 fait état d'un montant de 14'277 fr., plus intérêts moratoires, dû au titre de taxe sur la valeur ajoutée pour la période du 1er janvier 2002 au 30 juin 2003. X._____ ayant formé opposition, l'Administration fédérale des contributions lui a notifié une décision formelle le 19 janvier 2004 aux termes de laquelle elle a confirmé la créance fiscale résultant du décompte complémentaire du 7 novembre 2003. Par décision du 29 juin 2004, elle a partiellement admis la réclamation interjetée et confirmé que la comptabilité de X._____ ne répondait pas aux exigences légales. Les estimations de sa Division d'inspection aux fins d'établir la créance fiscale, conformes à l'art. 60 LTVA, devaient être
corrigées pour tenir compte des disques de tachygraphe produits par ce dernier. Le montant d'impôt complémentaire devait être ramené à 12'099 fr. 40.
B.
Saisie d'un recours dirigé contre la décision précitée, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission fédérale de recours) l'a rejeté par décision du 8 avril 2005. Elle a retenu en

substance que X._____ devait être assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée depuis le 1er janvier 2002. La taxation par voie d'estimation était justifiée en raison des lacunes constatées dans la comptabilité de ce dernier. Les critiques formulées à l'encontre de l'estimation du chiffre d'affaires, en particulier quant au nombre de kilomètres parcourus et au rendement kilométrique étaient insuffisamment fondées et devaient être écartées.

C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, X._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de déclarer qu'il n'est pas assujetti à la TVA avec effet au 1er janvier 2002 et que les dettes fiscales selon le décompte complémentaire du 7 novembre 2003 ne sont pas dues, le décompte étant nul et non avenu. Il dénonce une mauvaise application des art. 58 et 60 LTVA. Il n'était nullement obligé de tenir un livre de caisse et des rapports journaliers et avait produit d'autres éléments attestant de manière suffisante les revenus soumis à la TVA. Les coefficients expérimentaux pour établir le rendement kilométrique ne tenaient pas compte de son statut d'indépendant, qui impliquait un nombre de courses à vide plus important; ils étaient en outre contredits par les chiffres établis pour les années 2000 et 2001 par l'Office fédéral de la statistique. A titre de mesures d'instruction, il requiert du Tribunal fédéral qu'une enquête ou une expertise soit mise en oeuvre aux fins de déterminer le rendement kilométrique moyen des chauffeurs de taxis indépendants par rapport aux chauffeurs qui ont un statut de salarié.
La Commission fédérale de recours renonce à présenter des observations et se réfère à sa décision. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours, avec suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision au sens de l'art. 5 PA, prise par une Commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui ne tombe sous aucune des exceptions mentionnées aux art. 99 à 102 OJ, est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière de l'art. 66 al. 1 LTVA.
Le recours de droit administratif est toutefois irrecevable dans la mesure où le recourant conclut à l'annulation du décompte complémentaire du 7 novembre 2003, d'ailleurs remplacé par la décision sur réclamation du 29 juin 2004 fixant l'impôt dû à 12'099 fr. 40 (plus intérêts), étant donné l'effet dévolutif du recours déposé auprès du Tribunal administratif (ATF 126 II 300 consid. 2a p. 302/303; 125 II 29 consid. 1c p. 33; 104 Ib 412 consid. 1c p. 416; voir aussi ATF 129 II 438 consid. 1 p. 441; cf. Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3e éd., Zurich 1998, n. 1402 p. 356).
1.2 Conformément à l'art. 104 lettre a OJ, le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1). Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 130 III 707 consid. 3.1 p. 709; 130 I 312 consid. 1.2 p. 318; 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 128 II 56 consid. 2b p. 60; 126 V 252 consid. 1a p. 254). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 131 II 361 consid. 2 p. 366; 130 III 707 consid. 3.1 p. 709 et les arrêts cités).
En revanche, 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 131 II 548 consid. 2.4 p. 551 s.). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de la décision entreprise, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ; ATF 131 II 361 consid. 2 p. 366, 131 III 182 consid. 1 p. 184).
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 (consid. 3 ci-dessous) ou qu'il y aurait abus du pouvoir d'appréciation (consid. 4 ci-dessous). Le Tribunal fédéral n'annule pareille taxation que si des fautes ou des erreurs manifestes ont échappé à l'autorité cantonale et qu'elle 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 (arrêt du Tribunal fédéral du 30 octobre 1987 in Archives 58 p. 670 consid. 1b p. 672).
2.
Le recourant demande la mise en oeuvre d'une expertise aux fins d'établir le rendement kilométrique moyen d'un chauffeur de taxi indépendant en Ville de Lausanne.
Conformément à l'art. 95 al. 1 OJ, applicable en l'espèce en vertu de l'art. 113 OJ, il est possible en matière de recours de droit administratif d'ordonner les mesures probatoires nécessaires en vue d'élucider les faits. De telles mesures d'instruction doivent toutefois conserver un caractère exceptionnel; il n'appartient pas au Tribunal fédéral, comme dernière instance, d'instruire pour la première fois les faits pertinents (cf. art. 105 al. 2 OJ). Au demeurant, les dossiers de l'autorité intimée ainsi que ceux de l'Administration fédérale des contributions contiennent toutefois tous les éléments utiles permettant au Tribunal fédéral de se prononcer, de sorte que sa requête doit être écartée.
3.
3.1 Selon l'art. 21 al. 1 LTVA, est assujetti à 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 prestations de services qu'il a effectuées sur le territoire suisse dépassent globalement la somme de 75'000 fr. par an. Cet assujettissement commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaire déterminant a été atteint (art. 28 al. 1 LTVA). L'assujetti doit s'annoncer spontanément par écrit dans les trente jours qui suivent le début de son assujettissement (art. 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 des contributions (art. 46 LTVA).
A cet effet, l'assujetti doit renseigner en conscience l'Administration fédérale des contributions sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour la constatation de l'assujettissement ou pour le calcul de l'impôt (art. 57 al. 1 LTVA). Il doit également tenir dûment 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 des contributions peut édicter des dispositions particulières à ce sujet qui ne peuvent aller au-delà des dispositions du droit commercial que si cela est indispensable pour prélever correctement la TVA (art. 58 al. 1 LTVA ainsi que Rapport du 28 août 1996 de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national à propos de l'initiative parlementaire, Loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée (Dettling), FF 1996 V 701 ss, p.778 s.). L'assujetti doit encore conserver dûment pendant dix ans ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents (art. 58 al. 2 LTVA).
Se fondant sur l'art. 58 al. 1 LTVA, l'Administration fédérale des contributions a émis des instructions sur la comptabilité et la conservation des livres et pièces justificatives (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 contrôles et des livres auxiliaires (Instructions n°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 n°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 n°890).
Selon l'art. 62 LTVA, l'Administration fédérale des contributions contrôle si les assujettis ont respecté l'obligation de s'annoncer en tant que contribuables, s'ils ont établi des décomptes et s'ils ont payé l'impôt.
3.2 Selon l'art. 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 des contributions 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 inexistants, 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) qui reste par conséquent applica-

ble 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 701 ss, p. 366 ss, p.395; Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in: Archives 69, 511 ss, p. 512; cf. ATF 105 Ib 181 consid. 4a p. 184 précité; Archives 58, p. 383; 53, p. 361; 46, p. 132, 135 et 457; 42, p. 406; 33, p. 224).
Il y a insuffisance de documents comptables provoquant une taxation par estimation lorsque seuls sont inscrits, sous forme récapitulative, des totaux journaliers ou périodiques. Est également insuffisant le fait de ne pas tenir un bilan et un compte de pertes et profits, ou encore le fait de ne posséder qu'un livre de caisse sans autre justificatifs. La comptabilité est incomplète et lacunaire chaque fois que les écritures comptables ne sont pas confirmées par des pièces justificatives, qu'elles soient, ou non, requises par l'Administration fédérale des contributions dans ses Instructions (Pascal Mollard, op. cit., p. 542 ss et les nombreuses références à la jurisprudence en matière d'IChA).
3.3 En l'espèce, il ne fait pas de doute que la comptabilité du recourant ne satisfaisait pas aux conditions de l'art. 58 LTVA. En particulier, selon le rapport de révision du 7 novembre 2003 de l'Administration fédérale des contributions, pour la période du 1er janvier 2002 au 30 juin 2003, le recourant ne tenait pas de livres de caisse ni de rapports journaliers des courses effectuées. Enfin, à la date du contrôle, il n'a pas pu produire tous les disques des tachygraphes de ses véhicules pour la période en cause. Le recourant ne conteste pas sérieusement ces constatations. Il objecte en revanche que "depuis l'entrée en vigueur de l'OTR 1 (art. 15), les chauffeurs de taxi qui ont un tachygraphe européen ne sont pas tenus de tenir des rapports journaliers avec le détail des courses". Cette objection est inopérante. En effet, le recourant, qui transporte des personnes avec des véhicules dont le nombre de places n'excède pas huit, n'est pas soumis à l'ordonnance du 19 juin 1995 sur la durée du travail et du repos des conducteurs professionnels de véhicules automobiles (Ordonnance sur les chauffeurs, OTR 1; RS 822.221; voir art. 3 al. 1 lettre b OTR 1). Au surplus, l'art. 15 OTR 1 sur la tenue du livret de travail ne s'applique
qu'aux salariés et non pas aux indépendants comme lui. Enfin, les disques de tachygraphes étant incomplets pour la période en cause, ils ne sauraient remplacer le livret de travail, par ailleurs imposé aux chauffeurs de taxi par l'art. 18 de l'ordonnance du 6 mai 1981 sur la durée du travail et du repos des conducteurs professionnels de véhicules légers affectés au transport de personnes et de voitures de tourisme lourdes (OTR 2; RS 822.222). Dès lors, la Commission fédérale de recours pouvait à bon droit dénier toute force probante à la comptabilité du recourant et confirmer la fixation du chiffre d'affaires par voie d'évaluation.
4.
Il reste à examiner si la Commission fédérale de recours pouvait confirmer l'estimation par l'autorité de taxation du chiffre d'affaires du recourant.
4.1 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 (Archives 61, p. 819; 50, p. 672), ce que prescrit l'art. 60 LTVA à l'Administration fédérale des contributions en exigeant qu'elle procède "dans les limites de son pouvoir d'appréciation". Il appartient toutefois au 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, de supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (ATF 105 Ib 181 consid. 4c p. 186 précité; Archives 58, p. 384; 56, p. 528; 53, p. 363; cf. également Pascal Mollard, op. cit., p. 546 ss et les nombreuses références à la jurisprudence en matière d'IChA).
4.2 En l'espèce, il ressort du rapport de révision du 7 novembre 2003 corrigé par la décision sur réclamation du 29 juin 2004 que l'Administration fédérale des contributions a reconstitué par extrapolation le nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel et à titre privé par le recourant pour la période du 1er janvier 2002 au 30 juin 2003 en se fondant sur les données incomplètes qui ressortaient des disques de tachygraphes ainsi que sur les dires du recourant pour chacun des véhicules utilisés par ce dernier. Le chiffre d'affaires imposable a ensuite été établi par le produit des kilomètres professionnels et du rendement kilométrique moyen de tous les chauffeurs de taxi au bénéfice d'une concession A en Ville de Lausanne, fixé à 2,50 fr. jusqu'au 31 janvier 2002, puis à 2,70 fr. dès le 1er février 2002.
4.3 Ce procédé ne souffre aucune critique. C'est en vain que le recourant s'en prend au rendement kilométrique moyen qui ne tiendrait pas compte de sa situation d'indépendant. Selon lui, un chauffeur indépendant devrait parcourir plus de kilomètres que les chauffeurs de taxis dépendants pour rechercher ses clients. Dans son rapport du 7 novembre 2003, l'Administration fédérale des contributions expose que le rendement moyen litigieux

résulte de l'examen du rendement kilométrique de "tous les chauffeurs de taxi en Ville de Lausanne au bénéfice d'une concession A (jour/nuit)", de sorte que "le rendement moyen tient compte du lieu, des tarifs en vigueur, des périodes concernées, des concessions octroyées, de l'activité de jour ou de nuit, de l'affiliation à une centrale, de la taxe de base ainsi que des temps d'attente" (décision sur réclamation du 29 juin 2004, p. 11). Il est vrai qu'en établissant le rendement moyen et en tenant compte indifféremment de l'ensemble de ces données, en particulier sans distinguer si le chauffeur de taxi est, ou non, affilié à une centrale, l'Administration fédérale des contributions n'isole pas spécialement les chauffeurs amenés à parcourir plus de kilomètres à la recherche du client. Il faut
néanmoins constater que le rendement kilométrique litigieux est une moyenne qui tient suffisamment compte de toutes les circonstances particulières de la profession de chauffeur de taxi à Lausanne et permet ainsi une approximation suffisamment précise du chiffre d'affaires réel du recourant. Pour le surplus, le recourant doit s'accommoder de l'imprécision qui résulte nécessairement d'une moyenne, puisqu'il est lui-même responsable de l'ouverture de la procédure de taxation par estimation. Enfin, les rendements moyens établis par l'Administration fédérale des contributions, qui tiennent compte du lieu et des tarifs en vigueur dans ce lieu, sont plus représentatifs que ceux qui résultent de la moyenne suisse établie - au demeurant pour des périodes antérieures - par l'Office fédéral de la statistique.
Au regard de l'ensemble de ces éléments, c'est à bon droit que la Commission fédérale de recours a confirmé que l'Administration fédérale des contributions n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation; celle-ci a en effet appliqué correctement les principes en matière de fixation du chiffre d'affaires par voie d'estimation et a tenu suffisamment compte des particularités de l'entreprise du recourant. Au vu des résultats de son estimation, cette dernière pouvait par conséquent assujettir le recourant au paiement de l'impôt dès le 1er janvier 2002 et fixer l'impôt dû à 12'099 fr. 40 (plus intérêts) pour la période en cause.
5.
Mal fondé en tous points, le recours doit donc être rejeté, dans la mesure où il est recevable. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ). Il n'a pas droit à des dépens.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire du recourant, à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 3 février 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: