



CRC 2004-122

Vice-président : André Moser
Juges : Sarah Protti Salmina; Christine Sayegh
Greffière : Chantal Degottex

Décision du 8 avril 2005

en la cause

X, recourant, représenté par A,

contre

L'Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, (Réf. ...)

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA);
période fiscale du 1^{er} semestre 2002 au 1^{er} semestre 2003 ;
assujettissement ; taxation par estimation

I. En fait :

A.– X exploite une raison individuelle à C en qualité de chauffeur de taxi indépendant et possède deux véhicules qu'il utilise aussi bien à des fins professionnelles que pour ses déplacements privés : une Mazda 626 (immatriculée ...) et une Nissan Primera (immatriculée ...). En date du 10 septembre 2002, X remplit et signa le formulaire « Questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA » de l'AFC. Afin de vérifier l'exactitude des renseignements fournis, l'AFC procéda à un contrôle les 17 octobre et 7 novembre 2003, où elle constata d'une part que X employait un chauffeur enregistré au service intercommunal des taxis

de C à partir de juin 2001 et d'autre part que sa comptabilité ne répondait pas aux exigences légales, l'autorité fiscale étant donc tenue de reconstituer les chiffres d'affaires de X réalisés au cours de la période allant du 1^{er} mars 2000 au 30 juin 2003. Au vu des résultats de l'estimation effectuée, X fut inscrit au registre des contribuables de l'AFC en tant qu'assujetti obligatoire au sens de l'art. 21 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20) avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2002, date à partir de laquelle son activité remplissait les conditions d'assujettissement.

B.– Le décompte complémentaire n° ... du 7 novembre 2003 fut ainsi établi par l'AFC portant sur un montant de Fr. 14'277.-- plus intérêts moratoires dès le 28 février 2003 (périodes fiscales du 1^{er} semestre 2002 au 1^{er} semestre 2003). La créance fiscale fut fixée par l'AFC dans sa décision formelle du 19 janvier 2004, l'autorité fiscale confirmant ainsi le bien-fondé de son rappel d'impôt. Le même jour, l'AFC envoya à X une lettre lui expliquant qu'il remplissait les conditions d'assujettissement requises pour être immatriculé en qualité de contribuable obligatoire dès le 1^{er} janvier 2002 et que des irrégularités quant aux éléments comptables avaient été constatées, l'amenant à devoir reconstituer ses chiffres d'affaires pour la période du 1^{er} janvier 2002 au 30 juin 2003. L'AFC lui précisa que sa détermination était basée sur les kilomètres parcourus annuellement par ses véhicules utilisés et avec l'application de la méthode du taux de la dette fiscale nette.

C.– Par réclamation du 16 février 2004 contre la décision précitée, X, par l'intermédiaire de sa représentante A, demanda à l'AFC à ce que sa réclamation soit admise, à ce qu'il ne soit pas assujetti à la TVA avec effet au 1^{er} janvier 2002 et à ce que les dettes fiscales selon le décompte complémentaire n° ... ne soient pas dues et dès lors nulles et non avenues. X estimait que sa comptabilité était probante et qu'il avait d'ailleurs remis toutes les pièces nécessaires à l'AFC afin de déterminer l'étendue de son chiffre d'affaires. Il considérait également avoir démontré de manière tout à fait justifiée que son chiffre d'affaires annuel comptabilisé pour chaque exercice comptable pouvait être inférieur à celui facturé et relevé chez des tiers. De plus, l'AFC n'avait pas, selon lui, pris en compte le fait qu'un chauffeur de taxi indépendant pouvait facilement parcourir plus de kilomètres « à vide ». Quant aux kilomètres parcourus à titre privé, X estimait que, d'après une étude menée par le TCS, il convenait de prendre en compte 13'000 kilomètres par année et non, selon l'AFC, 5'200 kilomètres. Par ailleurs, l'intéressé précisa que ses kilomètres parcourus à titre privé atteignaient les 25'000 kilomètres, principalement par le fait qu'il rejoignait habituellement sa famille en Norvège et en Allemagne.

D.– Après avoir imparti plusieurs délais à X afin qu'il régularise sa réclamation, celle-ci étant dépourvue de moyens de preuve et insuffisamment motivée, l'intéressé remit plusieurs documents à l'AFC et notamment les disques tachygraphes pour les périodes fiscales s'étalant du 1^{er} janvier 2002 au 30 juin 2003. Par décision sur réclamation du 29 juin 2004, l'AFC confirma sa décision du 19 janvier 2004 en développant la motivation déjà exposée. Elle estimait avoir été non seulement autorisée mais bien contrainte de déterminer par estimation le chiffre d'affaires imposable de X. Des lacunes comptables avaient en effet été constatées lors du contrôle sur place

et celles-ci rendaient dès lors incontrôlable l'exactitude des comptes de X, ce dernier ne pouvant ignorer les exigences de l'art. 58 LTVA, clairement exposées dans les « Instructions 2001 sur la TVA » et dans les « Directives applicables en matière fiscale pour la tenue régulière de la comptabilité et relatives à l'enregistrement ainsi qu'à la conservation de documents commerciaux sur des supports de données ou d'images » (ci-après : les Directives). L'AFC rappela également que les kilomètres totaux parcourus avaient été déterminés sur la base de documents ressortant de l'activité du recourant, que le calcul du rendement kilométrique adopté par l'AFC avait été accepté par la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans) et que le calcul des kilomètres privés était effectué en faveur du réclamant. A ce sujet, l'AFC tint notamment compte des disques tachygraphes produits par X en cours de procédure et rectifia en conséquence son estimation, le montant total d'impôt dû s'élevant dès lors à Fr. 12'099.40. Les critères d'assujettissement obligatoire ayant été dépassés en 2001, X devait par conséquent être immatriculé dès le 1^{er} janvier 2002.

E.– Par lettre signature du 11 août 2004 (date du sceau postal), X (ci-après : le recourant), par le conseil de A, a interjeté un recours contre la décision sur réclamation de l'AFC auprès de la Commission de céans, concluant à l'annulation de la décision précitée de l'AFC, à son non-assujettissement à la TVA avec effet au 1^{er} janvier 2002 et à l'annulation des dettes fiscales selon le décompte complémentaire n° ... du 7 novembre 2003, ce décompte devant être considéré comme nul et non avenue. Le recourant estime qu'au vu des pièces produites, on ne peut lui reprocher de n'avoir pas fourni toutes les pièces nécessaires pour déterminer son chiffre d'affaires et que dans ces conditions, une estimation n'était pas nécessaire pour déterminer s'il devait ou non être assujetti à la TVA. Il considère également que l'AFC, dans son estimation, a suivi un raisonnement erroné et retenu des chiffres qui ne correspondent pas à la réalité et qu'elle n'a pas pris en compte son statut d'indépendant. A ce sujet, le recourant s'étonne que les kilomètres parcourus aient été déterminés sur la base des relevés du Service des automobiles et de la navigation de C, ces relevés ne lui ayant jamais été présentés. Le recourant déplore également que l'AFC n'ait pas pris en compte le rendement au kilomètre évalué par l'office fédéral de la statistique pour les années 2000 et 2001 et qu'elle n'ait pas déduit des kilomètres parcourus 13'000 kilomètres selon l'étude menée par le TCS quant à la moyenne suisse des kilomètres parcourus dans un cadre privé.

F.– Dans sa réponse du 21 septembre 2004, l'AFC a conclu, sous suite de frais, au rejet du recours, rappelant sa motivation déjà exposée dans sa décision du 29 juin 2004, le recourant ayant en effet repris pour l'essentiel ses arguments formulés dans sa réclamation du 16 février 2004. L'AFC relève l'importance particulière de la tenue des livres de caisse pour les chauffeurs de taxis étant donné que l'essentiel des transactions s'effectue au comptant et que le recourant n'a pas apporté d'éléments nouveaux permettant de modifier l'estimation litigieuse. L'AFC rappelle également que le recourant ayant produit les disques tachygraphes requis au cours de la procédure de réclamation, elle a procédé, dans sa décision sur réclamation du 29 juin 2004, à la correction de l'estimation des kilomètres totaux parcourus par le véhicule Nissan Primera (immatriculé ...).

Les autres faits seront repris, pour autant que de besoin, dans la partie "En droit" de la présente décision.

II. En droit :

1.– Aux termes de l'art. 65 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20) en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions dans les trente jours qui suivent leur notification.

En l'espèce, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 29 juin 2004, a été notifiée au recourant au plus tôt le lendemain et le recours a été adressé à la Commission de céans le 11 août 2004. Compte tenu des fêtes prévues à l'art. 22a let. b PA, selon lequel les délais fixés en jours ne courent pas du 15 juillet au 15 août inclusivement, le recours est intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il s'impose donc d'entrer en matière.

2.– a) D'après l'art. 49 PA, le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité. Toutefois, la Commission de recours constate les faits d'office et n'est en aucun cas liée par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA). Elle peut s'écarter des considérants juridiques de la décision attaquée aussi bien que des arguments des parties. Les principes de la maxime inquisitoire et de l'application d'office du droit sont cependant limités dans la mesure où l'autorité compétente ne procède spontanément à des constatations de fait complémentaires ou n'examine d'autres points de droit que si les indices correspondants ressortent des griefs présentés ou des pièces du dossier (ATF 119 V 349 consid. 1a, 117 Ib 117 consid. 4a, 117 V 263 consid. 3b, 110 V 53 consid. 4a ; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 1.8 s. ; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 927 ; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Berne 1983, p. 211ss ; Alfred Kölz / Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2^e éd., Zürich 1998, n° 112 p. 39, n° 603 p. 216 et n° 677 p. 240 ; Urs Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 56 p. 577ss).

b) Selon la maxime inquisitoriale, la Commission de céans constate l'état de fait pertinent et procède d'office s'il y a lieu à l'administration des preuves (art. 22 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et

d'arbitrage [RS 173.31]). Toutefois, ce principe est tempéré par le fait que les parties doivent collaborer à l'établissement de l'état de fait. Si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210), en vertu duquel quiconque prétend à un droit doit prouver les faits dont il le déduit. En matière fiscale, cette règle se traduit de la manière suivante, à savoir que l'administration fiscale a la charge de la preuve concernant les faits fondant l'imposition ou augmentant celle-ci, tandis qu'il incombe à l'assujéti d'apporter la preuve des faits entraînant la libération ou la diminution de l'impôt (Archives vol. 60 p. 416 consid. 1c, vol. 59 p. 634 consid. 4, vol. 55 p. 627 consid. 3a ; ATF 92 I 255 ss consid. 2 ; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 65.106 consid. 3f ; voir aussi les décisions non publiées de la Commission de recours du 13 novembre 2000, en la cause C. [CRC 1999-094], consid. 3a et du 9 octobre 1997, en la cause S. [CRC 1996-053], consid. 2c/aa ; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 6^e éd., Zürich 2002, p. 416 et 453).

c) Aux termes de l'art. 53 PA, l'autorité de recours accorde au recourant qui l'a demandé dans un recours recevable en la forme un délai convenable pour compléter les motifs, si l'étendue exceptionnelle ou la difficulté particulière de l'affaire le commande ; dans ce cas l'art. 32 al. 2 PA n'est pas applicable. Il ressort de la jurisprudence et de la doctrine que cette disposition est appliquée avec retenue dans la pratique (décision non entrée en force de la Commission de céans du 9 mars 2005, en la cause V. [CRC 2004-117] consid. 2c ; JAAC 46.61 consid. 2a ; Kölz/Häner, op. cit., p. 218, n^o 610 ; Moser, op. cit., ch. 2.97), l'autorité préférant, en cas de nécessité, ordonner ultérieurement un second échange d'écriture entre les parties au sens de l'art. 57 al. 2 PA. En d'autres termes, si de nouveaux arguments présentant de l'importance devaient ressortir de la réponse que l'autorité inférieure a été invitée à présenter, un second échange d'écritures au sens de l'art. 57 al. 2 PA peut être ordonné (Moser, op. cit., ch. 3.33).

En l'espèce, le conseil du recourant requiert, dans son recours du 11 août 2004, le dépôt d'un mémoire complémentaire du fait qu'il a été consulté dans l'urgence et qu'il n'a pu prendre connaissance du dossier que très peu de temps avant la fin du délai de recours. En l'occurrence, on ne peut parler d'une étendue exceptionnelle ou d'une difficulté particulière de l'affaire. La Commission de céans ne peut au demeurant pas tenir compte de l'urgence dans laquelle le représentant du recourant a été consulté. Elle ne pourrait, par respect du principe de l'égalité de traitement entre les justiciables, prolonger le délai de trente jours qui est prévu pour interjeter un recours, sous forme d'un nouveau délai qui serait imparti au conseil du recourant pour déposer un mémoire complémentaire. En outre, les points essentiels sur lesquels le recourant souhaite attaquer la décision sur réclamation, ainsi que leurs motifs, ressortent de son recours, la Commission de céans devant donc appliquer le droit d'office (cf. consid. 2a ci-dessus). Au vu de ce qui précède, les conditions ne sont pas réunies pour que la production d'un mémoire complémentaire au sens de l'art. 53 PA soit admise et que, par conséquent, la requête du conseil du recourant allant dans ce sens est refusée. Comme le relève l'AFC dans son mémoire de réponse du 21 septembre 2004, le recourant reprend l'essentiel des arguments formulés dans sa

réclamation, l'AFC se référant dès lors, dans sa réponse, en priorité à sa décision sur réclamation du 29 juin 2004 en précisant toutefois sa motivation. De nouveaux arguments n'étant pas présentés par l'autorité intimée, un second échange d'écritures au sens de l'art. 57 al. 2 PA n'est en conséquence pas non plus nécessaire.

3.- a) En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 46 LTVA ; cf. Blumenstein / Locher, op. cit., p. 421ss). Cela veut dire que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. En d'autres mots, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 270). L'assujetti doit établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [Commentaire DFF], p. 38).

b) Selon l'art. 28 al. 1 LTVA, le début matériel de l'assujettissement commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant, c'est-à-dire Fr. 75'000.--, a été atteint (Jean-Marc Rivier/Annie Rochat, Droit fiscal suisse – la taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 108ss). Cette règle est en soi contraire au principe de la neutralité TVA et de l'égalité de traitement mais il est ainsi tenu compte du principe du transfert et du principe de la sécurité du droit.

Aux termes de l'art. 21 LTVA, est assujetti subjectivement, celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même s'il manque l'intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépassent annuellement Fr. 75'000.-- (cf. l'arrêt du Tribunal fédéral du 10 février 1999, en la cause T. AG et publié in Archives vol. 68 jp. 669). Demeure réservée la limitation de l'art. 25 al. 1 let. a LTVA, selon laquelle ne sont pas assujettis les entrepreneurs dont la dette fiscale nette s'élève à moins de Fr. 4'000.-- en présence d'un chiffre d'affaires entre Fr. 75'000.-- et Fr. 250'000.-- (cf. la décision de la Commission de céans du 11 février 2000, en la cause N. [SRK 1999-064] consid. 2b).

c) Selon l'art. 58 al. 1 LTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre. L'AFC peut rédiger des prescriptions spéciales à ce sujet, ce qu'elle a fait avec l'édition des « Instructions à l'usage des assujettis TVA » de l'automne 1994 et du printemps 1997 (Instructions, ch. 870ss), respectivement avec la brochure « TVA Organisation comptable » de

février 1994. L'assujetti doit être attentif au fait que le suivi des opérations commerciales, à partir de la pièce justificative jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité (et vice-versa) doit pouvoir être garanti sans perte de temps importante (art. 47 al. 1 OTVA en relation avec le ch. 882 des Instructions, respectivement la brochure TVA Organisation comptable, p. 11; Archives vol. 66 p. 67 consid. 2a ; JAAC 64.83 consid. 2, 63.94 consid. 4a, 63.25 consid. 3a; TVA-Journal 4/98, p. 168 ss, consid. 6a/a). Les Instructions 2001 sur la TVA (Instructions 2001), rédigées suites à l'adoption de la LTVA, ont repris les mêmes principes (cf. ch. 881 ss).

d) Aux termes de l'art. 60 LTVA, 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. La taxation par estimation est une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation d'utiliser en cas de lacunes de la comptabilité. La taxation par estimation peut être soit interne, soit externe. La taxation interne, sans et sous réserve d'un contrôle sur place, survient à la suite d'une non-remise de décomptes, tandis que la taxation externe est exécutée à la suite d'un contrôle sur place (sur cette distinction, cf. Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in : Archives vol. 69, p. 520ss ; concernant la LTVA, cf. JAAC 68.23 consid. 2b). Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause (JAAC 67.23 consid. 4a, 64.83 consid. 3a, 63.27 consid. 4a et b ; Mollard, op. cit., p. 550 ss). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (cf. la décision non entrée en force de la Commission de recours du 9 mars 2005 précitée, consid. 3d, ainsi que celle également non entrée en force du 24 janvier 2005, en la cause P. [CRC 2003-033] consid. 2c ; décision non publiée de la Commission de céans du 1^{er} octobre 2004, en la cause C. [CRC 2003-003] consid. 2d/aa et 3a/cc ; JAAC 68.73 consid. 2b ; Archives vol. 63 p. 239, vol. 52 p. 238 consid. 4).

Dans la procédure de recours, l'assujetti peut contester l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que telle et il a la possibilité de fournir les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère erroné de l'estimation effectuée par l'administration. Si les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est à lui qu'il revient d'apporter la preuve du caractère erroné de l'estimation (cf. à propos de l'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA], qui connaissait déjà le procédé de l'estimation : Archives vol. 61 p. 819 consid. 3a, vol. 58 p. 384 consid. 3b; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 12 novembre 1998, en la cause E. AG [2A.55/1998], consid. 4, 6b et 6 et les références citées; concernant la TVA : JAAC 64.47 consid. 5b in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2000, 2^e partie, p. 350; décisions non publiées de la Commission de recours du 31 octobre 2001, en la cause H. [CRC 2001-034], consid. 4c, et du 29 octobre 1999, en la cause H. [CRC 1998-102 et CRC 1998-103], consid. 5, confirmée par le Tribunal fédéral en date du 21 juin 2000 [2A.580/1999]). Dans la mesure où l'AFC a le droit et le devoir de rectifier le montant dû par voie d'estimation, il appartient au contribuable qui a présenté une comptabilité inexacte et qui est dans l'incapacité

d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond manifestement pas à la réalité de supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (cf. JAAC 67.82 consid. 4a/cc). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti apporte la preuve du fait que l'instance précédente a commis involontairement d'importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que la Commission de céans remplace par sa propre appréciation celle de l'instance précédente.

e) Même si, sur la base de l'art. 49 PA, elle peut en principe revoir la décision attaquée avec un plein pouvoir de cognition, la Commission de recours s'impose cependant une certaine retenue dans l'examen de l'opportunité d'une décision portant sur une estimation. Eu égard toutefois à son caractère d'instance spécialisée, la limitation de son pouvoir d'examen va moins loin que celle dont faisait preuve le Tribunal fédéral, lorsque les décisions sur réclamation pouvaient être directement attaquées auprès de ce dernier. Par ailleurs, la Commission de céans examine avec un plein pouvoir de cognition si les conditions de droit matériel réglant la conduite d'une estimation sont remplies (JAAC 63.27 consid. 5c/bb ; décision non publiée du 26 août 1998, en la cause S. [CRC 1997-077], consid. 2a ; Mollard, op. cit., p. 557 s. ; Moser, op. cit., ch. 2.62 in fine).

4.- a) En l'espèce, le recourant conteste à ce qu'il soit assujetti dès le 1^{er} janvier 2002 en raison de la taxation par estimation effectuée par l'AFC. Celle-ci a en effet procédé à une estimation du chiffre d'affaires dans les limites de son pouvoir d'appréciation, la comptabilité du recourant n'ayant pas été tenue régulièrement depuis le début de son activité. Le fait que le recourant ait produit des agendas et des fiches de salaire n'y change rien, puisque ceux-ci ne suffisent pas à considérer que la comptabilité a été régulièrement tenue (cf. les considérants ci-dessus).

A ce sujet, il convient de préciser, en complément de ce qui a été dit plus haut, que seul un examen de l'ensemble des livres permet de s'assurer que la totalité des mouvements de marchandises et des opérations imposables ait bien été régulièrement passé en compte (Archives 58 p. 380 et 35 p. 49s). En raison des lacunes constatées dans la comptabilité du recourant, l'AFC était contrainte de déterminer par estimation le chiffre d'affaires réalisé par le recourant au cours de la période contrôlée, afin de pouvoir vérifier si son assujettissement devait avoir lieu ou non. En effet, la jurisprudence en la matière confirme que l'AFC peut procéder à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation lorsque les pièces sont incomplètes ou même absentes ou lorsque les résultats qui ont été avancés par le déclarant ne correspondent manifestement pas aux faits (cf. la décision précitée de la Commission de céans du 9 mars 2005, consid. 4a ainsi que la décision de la Commission de recours du 12 août 2002, en la cause C. [SRK 2001-100], publiée in Archives vol. 73 p. 228 et également à la StR 3/2003 p. 226 [renvoi], consid. 2c). Par conséquent, la réalisation d'une estimation par l'AFC était dès lors justifiée sur le principe. La Commission de céans n'a pas non plus de remarques à formuler quant à la méthode choisie par l'AFC, celle-ci ayant clairement exposé les différentes étapes de son calcul.

Conformément à la situation juridique exposée ci-dessus, la Commission de recours rappelle que c'est au recourant de fournir les moyens de preuve nécessaires afin d'attester du caractère erroné de l'estimation effectuée par l'administration. Or, en l'espèce, le recourant n'a pas produit de documents justificatifs aptes à démontrer le bien-fondé de son recours et susceptibles de contester l'estimation effectuée par l'AFC. Par son recours, l'occasion lui était pourtant donnée d'apporter les preuves et pièces nécessaires afin d'établir au plus près de la réalité l'estimation de ses chiffres d'affaires (cf. la décision précitée de la Commission de recours du 12 août 2002, consid. 3c/bb). Dans ces circonstances, la Commission de céans ne peut que confirmer l'estimation effectuée par l'AFC. Le recourant étant dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond pas à la réalité, il lui revient d'en supporter les désavantages.

Enfin, la taxation par estimation ne doit pas être considérée comme une sanction visant un comportement répréhensible, mais comme une mesure qui intervient lorsque le fisc ne parvient pas à élucider tous les faits pertinents pour établir la créance fiscale (décision de la Commission de céans du 26 novembre 2004, en la cause M. [CRC 2004-062] consid. 4 *in fine* ; Mollard, op. cit., p. 524 ; Rivier/Rochat, op. cit., p. 169).

b) Dans le cadre de la détermination des kilomètres parcourus, nécessaire à l'estimation des chiffres d'affaires du recourant pour la période concernée par la décision sur réclamation soumise à la LTVA (du 1^{er} janvier 2002 au 30 juin 2003), celui-ci conteste en premier lieu le nombre de kilomètres parcourus retenus par l'AFC (let. aa ci-dessous), en deuxième lieu ceux parcourus à titre privé (let. bb ci-dessous) et, troisièmement, les coefficients expérimentaux utilisés par l'administration pour déterminer le rendement kilométrique moyen (let. cc ci-dessous). Enfin, le recourant déplore que son statut d'indépendant n'ait pas été pris en compte (let. dd ci-dessous).

aa) Afin de reconstituer les chiffres d'affaires d'un éventuel assujettissement, l'administration détermine les kilomètres parcourus dont elle déduit ensuite les kilomètres à titre privé, pour enfin les valoriser au rendement kilométrique moyen établi par l'AFC pour chaque région, en l'espèce, la ville de C. En l'occurrence, les éléments comptables à disposition de l'administration pour déterminer les kilomètres parcourus par le recourant reposaient principalement sur des disques tachygraphes propres aux véhicules.

Conformément à sa pratique, l'AFC considère en effet que les disques tachygraphes ont une valeur comptable reconnue puisqu'ils doivent répondre aux critères de l'art. 15 de l'ordonnance 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 (OTR2 ; RS 822.222). Le tachygraphe devant notamment être maintenu continuellement en fonction pendant l'activité professionnelle et les courses privées, l'AFC estime que les disques d'enregistrement du tachygraphe donnent des indications plus complètes que des factures d'entretien. A la lumière des prescriptions du droit suisse et spécialement au vu du principe d'auto-déclaration, la

Commission de céans considère cette pratique comme légale (cf. à ce sujet la décision précitée de la Commission de céans du 9 mars 2005, consid. 4b/aa/aaa).

aaa) Concernant le véhicule Mazda 626 (immatriculé ...), l'AFC s'est basée sur les disques tachygraphes présentés par le recourant pour déterminer le total des kilomètres parcourus du 1^{er} janvier 2002 au 30 juin 2003. Après que des disques tachygraphes supplémentaires aient été remis par le recourant dans le cadre de la procédure sur réclamation, l'administration a affiné sa détermination et son estimation a ainsi été revue en fonction des nouvelles données apportées. Néanmoins, le certificat de vente de la Mazda 626 n'a pu être pris en compte, ce document ne permettant pas de fixer avec précision le nombre de kilomètres totaux parcourus durant la période en cause.

bbb) S'agissant de la Nissan Primera (immatriculée ...), l'administration s'est, dans un premier temps, basée sur les données fournies par le Service des automobiles et de la navigation de C obtenant ainsi l'état kilométrique au 15 mars 2001 et au 28 mai 2003, puis, dans un deuxième temps, a tenu compte - comme pour la Mazda 626 - des disques tachygraphes remis par le recourant dans le cadre de la procédure sur réclamation. L'AFC a ainsi revu son estimation au regard des disques tachygraphes produits en renonçant aux données du service précité. A propos de la facture du 18 mai 2001, la Commission de céans se rallie à l'avis de l'AFC selon lequel dite facture concerne une période antérieure à la période concernée et ne permet pas de déterminer avec plus de précision les kilomètres totaux parcourus du 1^{er} janvier 2002 au 30 juin 2003 que les disques tachygraphes.

ccc) Le recourant déplore que les données du Service des automobiles et de la navigation de C ont été prises comme base par l'administration afin de déterminer les kilomètres parcourus dans le cadre de son activité. Cependant, et comme le relève d'ailleurs l'AFC dans sa réponse du 21 septembre 2004, ces données ont été écartées au profit de celles des disques tachygraphes que le recourant a remis au cours de la procédure de réclamation. L'estimation telle que déterminée par l'AFC dans sa décision du 19 janvier 2004 a donc été corrigée, admettant en conséquence la réclamation du recourant pour un montant de Fr. 2'177.60, la rejetant pour le surplus. Le grief du recourant est par conséquent dénué de fondement et donc rejeté par la Commission de céans.

bb) Aux termes de l'art. 15 de l'OTR2, les courses effectuées à titre privé doivent être correctement indiquées et différenciées des autres, l'administration devant, dans le cas contraire, procéder à une estimation des kilomètres parcourus à titre privé. De pratique constante, l'AFC peut fixer jusqu'à 100 kilomètres parcourus par semaine, le contribuable pouvant alors prouver les kilomètres supplémentaires qu'il aurait parcourus à titre privé en présentant des justificatifs tels que disques tachygraphes ou cartes de contrôle. Cette pratique courante de l'administration a été confirmée par la Commission de céans (cf. les décisions précitées de la Commission de recours du 9 mars 2005, consid. 4b/aa/bbb et du 12 août 2002, consid. 3c/bb).

En l'espèce, l'AFC a examiné les documents produits par le recourant et est arrivée à la conclusion que ceux-ci ne mettent pas clairement en évidence les trajets parcourus à titre privé

dans la période en cause, si bien que l'administration n'avait aucune raison de s'écarter de sa pratique en retenant 100 kilomètres par semaine, soit 5'200 kilomètres parcourus par année à titre privé. Le recourant a en effet produit plusieurs documents afin que l'administration les prenne en compte dans son estimation (cf. les annexes 4 à 8 de la lettre de A du 30 mars 2004, pièce n° 8 des pièces justificatives de l'AFC). Ces documents, selon lui, attestent qu'il se rendait, dans le cadre de ses vacances, deux fois par année au nord de l'Espagne, une fois par année en Norvège et également plusieurs fois par année en Allemagne, et également quotidiennement à Genève pour amener sa fille à l'Université. De plus, il aurait été amené à effectuer de nombreux déplacements dans le cadre d'un traitement médical. Par ailleurs, l'employé du recourant aurait également effectué des kilomètres à titre privé. Néanmoins, la Commission de céans rejoint l'avis de l'AFC, ces documents ne prouvant pas les kilomètres effectivement parcourus dans un cadre privé. Au vu de l'art. 15 de l'ORT2, les disques tachygraphes présentés n'indiquent pas précisément les kilomètres effectués à titre privé durant l'ensemble de la période concernée et l'administration était donc fondée à procéder à une estimation des kilomètres parcourus à titre privé.

cc) Lorsqu'elle procède à une estimation, l'AFC se base sur des coefficients expérimentaux afin de se rapprocher le plus possible de la réalité. Le fait que l'AFC se fonde sur les moyennes en vigueur dans la branche ne signifie toutefois pas que tous les chauffeurs de taxi ont un tel rendement. Il est toutefois nécessaire que l'assujetti qui présente un rendement kilométrique moyen supérieur ou inférieur à la moyenne puisse l'expliquer par des pièces justificatives. L'administration se réfère au rendement kilométrique moyen propre qu'elle a calculé pour chaque ville ou région afin d'établir les kilomètres parcourus par un chauffeur de taxi. Afin de se rapprocher le plus possible de la réalité, l'administration tient compte du lieu, des tarifs en vigueur, des périodes concernées, des concessions octroyées, de l'activité des chauffeurs, de l'affiliation ou non à une centrale ainsi que de la taxe de base et des temps d'attente du chauffeur. Par là, la méthode de l'AFC permet de cerner au plus près la réalité des entreprises de taxis, en fonction des spécificités de chaque ville, l'estimation restant toutefois approximative. Néanmoins, en omettant de tenir ses livres conformément aux exigences légales, le recourant est lui-même responsable des quelques incertitudes qui peuvent encore subsister.

Cette pratique de l'AFC a été confirmée par la Commission de céans dans un cas où l'administration a effectué une analyse similaire à celle du cas d'espèce et dans laquelle elle s'appuyait sur un rendement kilométrique moyen de Fr. 2.40 pour les chauffeurs de taxi de la ville de D (année 1995). En l'occurrence, le profil du chauffeur de taxi correspondait à celui de l'analyse qui avait été effectuée par l'AFC et le rendement kilométrique de Fr. 2.40 avait été repris dans l'estimation opérée par l'AFC pour déterminer ses chiffres d'affaires (cf. la décision précitée de la Commission de céans du 12 août 2002, consid. 3c/cc). Ainsi que le relève l'AFC dans sa décision du 8 juin 2004, cette méthode a donc déjà été jugée admissible par la Commission de céans et l'administration a dès lors raison de recourir à ses propres coefficients expérimentaux pour estimer le chiffre d'affaires du recourant (cf. également les décisions précitées de la Commission de recours du 9 mars 2005, consid. 4b/bb, et du 24 janvier 2005, consid. 3e).

En l'espèce, pour la ville de C, l'analyse effectuée a fait ressortir, pour les titulaires d'une concession A, un rendement kilométrique moyen de Fr. 2.50 jusqu'au 31 janvier 2002 et de Fr. 2.70 dès le 1^{er} février 2002. Le recourant réfute de tels rendements kilométriques, se référant plutôt aux données statistiques de l'office fédéral de la statistique qui obtient, pour les années 2000 et 2001, Fr. 2.10 respectivement Fr. 2.18 de rendement kilométrique. Néanmoins, ces données se réfèrent à une moyenne suisse et ne tiennent pas compte, comme l'a fait l'AFC en déterminant les rendements kilométriques propres à chaque ville ou région, des caractéristiques de la ville de C.

dd) En outre, le recourant déplore que l'administration ne prenne pas en compte son statut d'indépendant dans la détermination des kilomètres parcourus. Il considère en effet qu'un tel statut a tendance à lui faire parcourir plus de kilomètres « à vide » pour aller chercher d'éventuels clients. L'AFC considère à juste titre que les spécificités propres au statut du recourant ont déjà été prises en considération dans l'analyse qui a été effectuée pour déterminer le rendement kilométrique moyen. L'administration s'est en outre référée, dans sa décision sur réclamation, à l'art. 63 du règlement intercommunal sur le service des taxis de l'arrondissement de C qui stipule que les chauffeurs de taxis ne peuvent circuler uniquement à la recherche de clients éventuels. Le grief du recourant doit par conséquent être rejeté.

5.- Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à confirmer l'estimation de l'AFC ainsi que l'assujettissement du recourant à la TVA dès le 1^{er} janvier 2002.

6.- En conséquence, le recours est rejeté et la décision attaquée confirmée. Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, lesquels comprennent l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis, dans le dispositif, à la charge du recourant qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 1 ss plus particulièrement 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]).

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation en application de l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de X du 11 août 2004 est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 29 juin 2004 confirmée.
 2. Les frais de procédure, par Fr. 1'200.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance de frais de Fr. 1'200.--.
 3. La présente décision est notifiée par écrit au recourant et à l'Administration fédérale des contributions.
-

Indication des voies de droit

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97 ss de la Loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [ci-après OJ; RS 173.110]), exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ). Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 C 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ):

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le vice-président :

André Moser

La greffière :

Chantal Degottex