



CRC 2004-159

CRC 2004-160

Vice-président : André Moser

Juges : Sarah Protti Salmina; Christine Sayegh

Greffière : Chantal Degottex

Décision du 11 août 2005

en la cause

X, recourant,

contre

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

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA-LTVA) ;
1^{er} trimestre 1998 au 3^{ème} trimestre 2003 ;
assujettissement ; taxation par estimation

I. En fait :

A.– X est chauffeur de taxi indépendant à A. Afin de vérifier l'exactitude des renseignements fournis par ce dernier dans le questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA signé le 25 septembre 2002, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) procéda à un contrôle les 29 septembre et 2 décembre 2003. Lors de celui-ci, l'administration constata, d'une part, que X était titulaire d'une concession B jusqu'à fin 1999 ainsi que d'une concession A dès le 1^{er} janvier 2000 avec deux véhicules (immatriculés VD ... et VD ... [jusqu'au 30 avril 2002 : VD ...]) et qu'il employait un chauffeur enregistré au service

intercommunal des taxis de A à partir du 1^{er} juin 2000 et, d'autre part, que sa comptabilité ne répondait pas aux exigences légales. L'autorité fiscale était donc tenue de reconstituer les chiffres d'affaires de X réalisés au cours des périodes fiscales s'échelonnant du 1^{er} janvier 1998 au 30 septembre 2003. Au vu des résultats de l'estimation effectuée, X fut inscrit au registre des contribuables de l'AFC en tant qu'assujetti obligatoire avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1998, date à partir de laquelle son activité remplissait les conditions d'assujettissement.

Afin de respecter le changement de régime fiscal au 1^{er} janvier 2001, l'AFC scinda sa créance fiscale en deux parties pour tenir compte des deux régimes fiscaux découlant de l'Ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) et de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20). Il en résulta, pour les périodes allant du 1^{er} janvier 1998 au 31 décembre 2000, soit celles régies par l'OTVA, un montant d'impôt dû sur le chiffre d'affaires de Fr. 20'401.-- plus intérêt moratoire dès le 31 octobre 2001 (décompte complémentaire [DC] n° ...) et, pour les périodes allant du 1^{er} janvier 2001 au 30 septembre 2003, soit celles régies par la LTVA, un montant d'impôt dû sur le chiffre d'affaires de Fr. 36'472.-- plus intérêt moratoire dès le 31 octobre 2001 (DC n° ...).

B.– X contesta les reprises d'impôt par lettres des 4 et 5 décembre 2003. Estimant qu'il n'apportait aucun élément permettant de modifier les DC en question, l'AFC rendit, par actes du 16 mars 2004, deux décisions formelles dans lesquelles elle confirma ses rappels d'impôt de Fr. 20'401.-- et de Fr. 36'472.--. Le 13 avril 2004, X, par l'intermédiaire de sa représentante, ..., déposa une réclamation contre les décisions précitées dans laquelle il soutenait que sa comptabilité était probante et contestait non seulement l'estimation des chiffres d'affaires telle qu'effectuée par l'AFC (notamment quant aux kilomètres totaux parcourus, quant au rendement kilométrique et quant aux kilomètres privés retenus) mais également son assujettissement à la TVA. Par courrier du 10 mai 2004, l'AFC accorda à X un délai supplémentaire afin de compléter sa réclamation et notamment pour produire des pièces justifiant ses allégués. X ne donna pas suite à ce courrier.

C.– Par conséquent, l'AFC rendit deux décisions sur réclamation le 16 août 2004 par lesquelles elle rejeta les réclamations de X et confirma que celui-ci devait être inscrit au registre des assujettis avec effet au 1^{er} janvier 1998, qu'il devait verser à l'AFC la somme de Fr. 20'401.-- pour les périodes fiscales allant du 1^{er} trimestre 1998 au 4^{ème} trimestre 2000 plus intérêt moratoire dès le 31 octobre 2001 et la somme de Fr. 36'472.-- pour les périodes fiscales allant du 1^{er} trimestre 2001 au 3^{ème} trimestre 2003 plus intérêt moratoire dès le 31 octobre 2001, enfin, qu'il était dorénavant tenu de déclarer et d'imposer l'ensemble de ses livraisons de biens et de ses prestations de services conformément aux dispositions de la LTVA. Après avoir rappelé les prescriptions en matière d'assujettissement obligatoire et de déclaration de l'impôt, l'autorité intimée considéra que des lacunes dans la tenue de ses livres comptables l'avaient contrainte à déterminer les chiffres d'affaires du recourant par estimation. Pour ce faire, l'AFC établit les kilomètres parcourus par le réclamant du 1^{er} janvier 1998 au 30 septembre 2003 en les valorisant au rendement kilométrique moyen pour la ville de A. L'administration fiscale obtint un chiffre d'affaires estimé supérieur à Fr. 75'000.-- par an. L'AFC ajouta qu'en l'occurrence, un contrôle

détaillé des livres n'était pas possible, les exigences en la matière n'étant pas respectées. L'autorité intimée releva encore l'importance de l'utilisation des disques tachygraphes dans la détermination du kilométrage parcouru, de la nécessité des coefficients expérimentaux pour la fixation du rendement kilométrique de la région lausannoise et de la justification des kilomètres parcourus à titre privé.

D.– Par lettre signature du 16 septembre 2004, X (ci-après : le recourant), par l'intermédiaire de sa représentante, a interjeté un recours contre les décisions sur réclamation de l'AFC du 16 août 2004 auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans). Il conclut à l'exactitude des chiffres d'affaires déclarés pour les années 1999 à 2003 dans les comptes établis à l'attention de l'administration fiscale (à savoir Fr. 42'800.-- pour 1999, Fr. 108'146.-- pour 2000, Fr. 113'118.-- pour 2001, Fr. 108'519.-- pour 2002 et pour toute l'année 2003, Fr. 111'538.--), à ce qu'il ne soit pas soumis à l'assujettissement à la TVA pour les années 1998, 1999 et 2000 et qu'en conséquence, il ne soit assujetti qu'à partir de 2001. En faisant référence à ses relevés mensuels de caisse, le recourant estime qu'il a toujours tenu une comptabilité adaptée à ses besoins ainsi qu'aux directives de l'administration fiscale cantonale et de la caisse de compensation, aucune directive de l'administration fédérale des contributions n'ayant été émise et destinée aux chauffeurs de taxi leur prescrivant une façon particulière de tenir une comptabilité. Le recourant soutient que le chiffre d'affaires calculé selon le compteur de taxes est plus fiable que l'estimation basée sur les kilomètres totaux parcourus et que le tarif kilométrique pris en compte par l'administration est disproportionné par rapport à la situation et au rendement des taxis lausannois. Le recourant demande à ce sujet la production par l'AFC du détail des calculs lui ayant permis d'arriver aux rendements que cette dernière avance. Enfin, le recourant précise que son train de vie est des plus modestes.

E.– Dans le délai qui a été imparti au recourant pour s'acquitter de l'avance de frais, par Fr. 1'000.--, respectivement Fr. 2'500.--, la représentante du recourant a sollicité l'assistance judiciaire pour son mandant. La Commission de céans a rendu une décision incidente en date du 24 novembre 2004 par laquelle elle admet les requêtes d'assistance judiciaire, après avoir joint les deux procédures.

F.– Dans sa réponse du 20 janvier 2005, l'AFC conclu, sous suite de frais, au rejet du recours dans toutes ses conclusions, se référant en priorité à sa décision sur réclamation du 16 août 2004 et formulant quelques précisions complémentaires. L'autorité intimée relève l'importance particulière de la tenue des livres de caisse pour les chauffeurs de taxis, l'essentiel des transactions s'effectuant au comptant et constate que le recourant n'a pas apporté d'éléments nouveaux permettant de modifier l'estimation litigieuse. L'AFC retient l'importance des disques tachygraphes dans la fixation des kilomètres parcourus ainsi que la pertinence du processus de référence au calcul du rendement kilométrique. L'AFC rappelle également que l'estimation effectuée ne peut être qu'approximative, le recourant étant responsable des incertitudes pouvant encore subsister. Néanmoins, l'administration se dit convaincue d'avoir tenu compte des circonstances particulières inhérentes à l'activité du recourant.

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. 53 OTVA, respectivement 65 LTVA 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, les décisions sur réclamation de l'autorité fiscale, datées toutes deux du 16 août 2004, ont été notifiées au recourant au plus tôt le lendemain. Adressé le 16 septembre 2004 à la Commission de céans, le présent recours l'a été en temps utile compte tenu du 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.– Conformément à l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF ; RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent les mêmes questions de droit (André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 3.12), une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (ATF 122 II 368 consid. 1a). Dans le même sens, s'il y a plusieurs recours et plusieurs périodes différentes en cause ou si des périodes différentes sont concernées mais qui posent les mêmes questions juridiques et liées sur le plan des faits, la jonction des causes est également possible (décisions de la Commission de céans du 25 juin 1999, en la cause W. SA [CRC 1999-037] et du 29 octobre 1999, en la cause H. [CRC 1998-102/103], consid. 1, confirmée par l'arrêt non publié du Tribunal fédéral du 21 juin 2000 [2A.580/1999]).

En l'espèce, le recourant a déposé un seul recours en date du 15 septembre 2004, contestant formellement les deux décisions rendues sur réclamation par l'AFC le 16 août 2004. Celles-ci présentent une étroite unité dans les faits et posent les mêmes questions de droit, dans la mesure où elles concernent toutes deux la question de principe de l'assujettissement du recourant. Le fait qu'elles concernent deux périodes fiscales distinctes, l'une réglant la question précitée sous l'angle de l'OTVA pour les périodes fiscales allant du 1^{er} trimestre 1998 au 4^{ème} trimestre 2000 et la seconde réglant la même question mais cette fois sous l'angle de la LTVA pour les périodes s'échelonnant du 1^{er} trimestre 2001 au 3^{ème} trimestre 2003, ne modifie en rien

ce qui précède. Il convient ainsi d'ordonner leur jonction, ce qui implique qu'une seule et même décision sera rendue.

3- 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 ; Moser, op. cit., 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 recours 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).

4- a) En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA et 46 LTVA ; cf. Blumenstein / Locher, op. cit., p. 421ss). Cela veut dire que l'assujéti 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. 21 al. 1 OTVA, respectivement 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. 17 al. 1 OTVA, respectivement 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.-- (Arrêt du Tribunal fédéral du 10 février 1999, en la cause T. AG et publié in Archives vol. 68 p. 669). Demeure réservée la limitation de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, respectivement 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.-- (Décision de la Commission de céans du 11 février 2000, en la cause N. [SRK 1999-064] consid. 2b).

c) Selon l'art. 47 al. 1 OTVA, respectivement 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; sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA], la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, en collaboration avec l'AFC et l'Office fédéral de la justice, avait déjà publié des 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, JAAC 66.97 consid. 3b). 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. 48 OTVA, respectivement 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. les décisions non entrées en force de la Commission de recours du 8 avril 2005, en la cause M. [CRC 2004-122] consid. 3d, du 9 mars 2005, en la cause V. [CRC 2004-117] consid. 3d, et du 24 janvier 2005, en la cause P. [CRC 2003-033] consid. 2c ; cf. également la 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'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 qui règle 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).

5.- a) En l'espèce, le recourant conteste son assujettissement dès le 1^{er} janvier 1998. Il allègue qu'il a toujours eu une comptabilité adaptée à ses besoins ainsi qu'aux directives de l'administration fiscale cantonale et de la caisse de compensation, toutes les comptabilités de 1999 à 2002 avec justificatifs ayant été fournies lors des contrôles, de même que les justificatifs pour 1998.

Au vu des pièces en mains de la Commission de céans, l'autorité fiscale a pourtant procédé à juste titre à une estimation du chiffre d'affaires de l'activité du recourant dans les limites de son pouvoir d'appréciation, considérant que la comptabilité de celui-ci n'a pas été tenue régulièrement depuis le début de son activité. Le fait que le recourant ait produit des relevés mensuels de caisse n'y change rien, puisque ceux-ci ne suffisent pas à considérer que la comptabilité ait été régulièrement tenue (cf. les considérants ci-dessus).

A ce sujet, il convient de préciser 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 d'importantes lacunes constatées dans la comptabilité du recourant, l'AFC était contrainte de déterminer par estimation le chiffre d'affaires réalisé par celui-ci 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 celle du 12 août 2002, en la cause C. [SRK 2001-100], publiée in Archives vol. 73 p. 228 et également à la Steuer Revue [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. Toutefois, il ne l'a pas saisie. Dans ces circonstances, la Commission de recours ne peut que confirmer l'estimation effectuée par l'AFC. En d'autres termes, 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 de l'activité du recourant pour les périodes fiscales concernées par les décisions sur réclamation soumises à l'OTVA et à la LTVA (du 1^{er} janvier 1998 au 30 septembre 2003), le recourant conteste, dans un premier temps, le nombre de kilomètres parcourus retenus par l'AFC (let. aa ci-dessous) et, dans un deuxième temps, les coefficients expérimentaux utilisés par l'administration pour déterminer le rendement kilométrique moyen relatif à la ville de A (let. bb ci-dessous). Pour les raisons exposées ci-après, les griefs du recourant sont rejetés.

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 A. En l'occurrence, les éléments comptables à disposition de l'administration pour déterminer les kilomètres parcourus par le recourant dans le cadre de son activité reposaient principalement sur des factures fournisseurs propres à chaque véhicule. L'autorité intimée s'est ainsi fondée sur ces factures, les disques tachygraphes concernant les véhicules immatriculés VD ... (... jusqu'au 31 juillet 2000 puis ... à partir du 1^{er} août 2000) étant incomplets et ceux relatifs aux véhicules immatriculés VD ... (... du 1^{er} juin 2000 au 30 avril 2002) et VD ... (... à partir du 1^{er} mai 2002) inexistantes, le recourant n'ayant d'ailleurs produit aucun disque tachygraphe supplémentaire par-devant la Commission de céans.

Le recourant déplore la prise en compte de ces factures fournisseurs. Il fait valoir que le compteur de taxes ou taximètre présent dans chaque taxi est plus fiable qu'une estimation basée sur les kilomètres parcourus. Toutefois, la Commission de céans relève que des factures

fournisseurs contiendraient des données qui se rapprochent plus de celles des disques tachygraphes, ceux-ci reflétant l'état kilométrique des véhicules, que les données du compteur de taxes, celui-ci enregistrant et calculant automatiquement le prix de la course. L'administration précise à cet égard que le taximètre présente trop de risques d'erreurs, celui-ci pouvant notamment être enclenché ou éteint par une simple manipulation et ne garantissant ainsi pas l'enregistrement de l'ensemble des recettes (cf. les décisions sur réclamation de l'AFC du 16 août 2004, pt. 5.4). En l'occurrence, la Commission de céans estime qu'il sied de prendre en compte la pratique de l'autorité intimée. Celle-ci considère 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 soutient que les disques d'enregistrement du tachygraphe donnent des indications plus fiables et plus complètes que les taximètres. 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 les décisions précitées de la Commission de recours du 8 avril 2005, consid. 4b/aa, et du 9 mars 2005, consid. 4b/aa/aaa).

bb) Le recourant réfute les rendements kilométriques pris en compte par l'AFC, les considérant disproportionnés avec la situation et le rendement des taxis lausannois. Il convient ici de rappeler que lorsque l'AFC procède à une estimation, se basant 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, ce qui n'a d'ailleurs pas été fait en l'espèce. 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 cerner d'au plus près la réalité, l'administration tient compte du lieu, des tarifs en vigueur, des périodes concernées, des concessions octroyées, de l'activité des chauffeurs (de nuit ou de jour), 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 se rapprocher le plus possible de 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 notamment 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 B (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). La Commission de recours

a ensuite eu l'occasion de confirmer sa jurisprudence, également pour la ville de B, puis pour celle de A. Comme le relève l'AFC à bon escient, cette méthode a été jugée admissible par la Commission de céans et l'administration a dès lors eu raison de recourir à ses propres coefficients expérimentaux dans le cadre de l'estimation du chiffre d'affaires du recourant (cf. les décisions précitées de la Commission de recours du 8 avril 2005, consid. 4b/cc, du 9 mars 2005, consid. 4b/bb, et du 24 janvier 2005, consid. 3e).

En l'espèce, pour la ville de A, 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 ainsi que pour les titulaires d'une concession B, un rendement kilométrique inférieur de 10% à celui d'une concession A. Les données récoltées en ville de A ont été analysées pour pouvoir déterminer avec précision, selon les spécificités de la ville, le rendement kilométrique moyen et les résultats ainsi obtenus tiennent compte de plusieurs critères inhérents à l'activité des chauffeurs de taxis. A ce sujet, il est précisé que l'AFC s'est basée sur les données qu'elle a récoltées et analysées et non sur des données communiquées par la ville de A.

c) Au demeurant, le recourant fait part de sa situation financière, précisant que son train de vie est des plus modestes. Au regard de ce qui a été dit plus haut (cf. le considérant 5a) et la Commission de céans ne doutant point de la bonne foi du recourant, il lui revient pourtant de supporter les désavantages d'une comptabilité comportant d'importantes lacunes. La possibilité de recourir à un plan de paiement reste néanmoins toujours réservée, l'AFC étant compétente pour les modalités de paiement de la dette fiscale.

6.- 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 avec effet au 1^{er} janvier 1998. En conséquence, le recours est rejeté et les décisions attaquées sont confirmées. Les frais de procédure, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, ne sont pas mis à la charge du recourant, lequel en a été dispensé par décision incidente du 24 novembre 2004 le mettant au bénéfice de l'assistance judiciaire.

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 précitée,

prononce :

1. La jonction des causes CRC 2004-159 et CRC 2004-160 est ordonnée.

2. Le recours de X du 16 septembre 2004 est rejeté et les décisions sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 16 août 2004 sont confirmées.
3. Le recourant ayant été mis au bénéfice de l'assistance judiciaire, il est dispensé des frais de procédure.
4. 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 A 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