



CRC 2004-224

CRC 2004-225

Vice-président : André Moser

Juges : Sarah Protti Salmina ; Christine Sayegh

Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 20 décembre 2005

en la cause

X, recourant, ...

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 (OTVA ; LTVA) ;
périodes fiscales du 1^{er} semestre 1998 au 2^e semestre 2000 et du 1^{er} semestre 2001 au 1^{er}
semestre 2002 (partiel) ; assujettissement

I. En fait :

A.– Monsieur X exerce à B l'activité de chauffeur de taxi.

B.– A l'occasion d'un contrôle effectué auprès de la fiduciaire de M. X en date du 8 septembre 2003, l'AFC considéra que celui-ci était titulaire d'une concession A avec deux véhicules (VD 1 et 2) et qu'il employait un chauffeur, Mme A. En effet, comme celle-ci bénéficiait de la concession de son père, elle devait être considérée comme dépendante de celui-

ci. Estimant que la comptabilité de Mme A ne répondait pas aux exigences légales, l'AFC reconstitua les chiffres d'affaires de celle-ci par voie d'estimation. Elle ajouta ces chiffres d'affaires à ceux de M. X. Au vu du cumul des chiffres d'affaires, M. X fut inscrit au registre des contribuables en tant qu'assujetti à la TVA avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1998 (l'entreprise remplissant dès cette date les conditions d'assujettissement). Il en résulta, pour la période du 1^{er} janvier 1998 au 31 mai 2002, un montant de TVA de Fr. 15'379.-- plus intérêt moratoire dès le 31 décembre 2000 pour la période du 1^{er} janvier 1998 au 31 décembre 2000, régie par l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures), et de Fr. 7'815.-- plus intérêt moratoire dès le 31 décembre 2000 pour la période du 1^{er} janvier 2001 au 31 mai 2002, régie par la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20), qui furent réclamés par décomptes complémentaires n° 3 et n° 4 du 26 septembre 2003. Le 31 mai 2002, la concession A accordée par la Ville de B à M. X fut transférée à sa fille A, suite à quoi M. X fut radié du registre des assujettis à la TVA.

La reprise d'impôt fut contestée par divers courriers, au motif que Mme A n'était pas employée de M. X, ce qui excluait le cumul des chiffres d'affaires.

Le 26 janvier 2004, l'AFC rendit deux décisions par lesquelles elle confirmait l'assujettissement de M. X et les reprises d'impôt de Fr. 15'379.-- et de Fr. 7'815.-- plus intérêt moratoire. Elle expliquait que le fait que d'autres instances aient admis l'indépendance de Mme A n'était pas déterminant au sens de la TVA. Elle indiquait que la comptabilité de M. X n'était pas tenue de manière conforme aux exigences, mais que, dans la mesure où le rendement kilométrique moyen avoisinait celui calculé par l'AFC pour la région lausannoise, aucune rectification ne serait effectuée. Elle détaillait enfin sa méthode d'estimation du chiffre d'affaires de Mme A.

C.– M. X, représenté dès ce moment par Me E, avocat à B, déposa une réclamation contre ces deux décisions en date du 26 février 2004. Il soutenait que Mme A était indépendante, ce qui avait été reconnu dans d'autres domaines. Il ressortait également de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20) que celle-ci n'entendait pas s'éloigner des critères usuels pour définir l'activité indépendante. Concernant l'estimation du chiffre d'affaires de Mme A, il contestait l'estimation des kilomètres privés et reprochait à l'AFC de n'avoir pas tenu compte de la situation particulière du chauffeur de taxi indépendant.

D.– Par deux décisions sur réclamation du 11 novembre 2004, l'AFC rejeta la réclamation et confirma ses premières décisions 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 Mme A. Des lacunes comptables avaient en effet été constatées et celles-ci rendaient incontrôlables l'exactitude des comptes de Mme A. L'AFC indiquait avoir néanmoins revu son estimation sur la base des disques tachygraphiques remis dans le cadre de la procédure de réclamation, ce qui conduisait à admettre la réclamation visant la décision relative à

la période LTVA pour un montant de Fr. 358.60 (ce qui portait le montant réclamé à Fr. 7'456.40). Concernant le statut de Mme A, l'AFC confirma qu'elle devait être considérée comme dépendante au regard de l'élément déterminant en l'espèce, à savoir la concession et les limitations en découlant. L'AFC estima en outre avoir suffisamment tenu compte des spécificités du statut de chauffeur indépendant.

E.– Par lettres signées du 13 décembre 2004 (date du sceau postal), M. X (ci-après : le recourant) a interjeté deux recours contre les deux décisions sur réclamation de l'AFC auprès de la Commission de céans, concluant à l'admission des recours, à son non-assujettissement à la TVA avec effet au 1^{er} janvier 1998 et à l'annulation des montants de TVA réclamés de Fr. 7'456.40 et Fr. 15'379.-- plus intérêt moratoire. Il considère que c'est à tort que le statut d'indépendant n'a pas été reconnu à Mme A, en particulier au vu de l'art. 2 al. 2 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). En outre, la concession ne saurait être le seul critère pertinent. Le recourant estime aussi qu'on ne peut reprocher à Mme A de n'avoir pas conservé toutes les pièces nécessaires pour déterminer son chiffre d'affaires et que, les pièces conservées étant suffisantes, une estimation n'était pas nécessaire pour déterminer les chiffres d'affaires réalisés. Il considère également que l'AFC, dans son estimation, a retenu des chiffres qui ne correspondent pas à la réalité au niveau des kilomètres privés. Il lui reproche aussi de n'avoir pas tenu compte de la situation particulière du chauffeur de taxi indépendant. Finalement, le recourant critique le fait que l'AFC ait calculé, pour Mme A, le coefficient de rapport entre le chiffre d'affaires reconstitué et le chiffre d'affaires comptabilisé sur la base des chiffres de l'année 2001, puis l'ait appliqué aux années 1998 à 2002, alors que ce coefficient calculé séparément pour les années 2002 et 2003 est inférieur.

F.– Dans ses réponses du 11 février 2005, l'AFC a conclu au rejet des recours, sous suite de frais, rappelant sa motivation déjà exposée dans ses décisions du 11 novembre 2004. Concernant le grief relatif à l'emploi des coefficients, l'AFC relève que l'estimation a été réalisée de manière aussi consciencieuse que possible sur la base des documents existants pour la période OTVA ; en outre, pour la période du 1^{er} janvier 2001 au 31 mai 2002, l'estimation a été corrigée sur la base des documents remis durant la procédure de réclamation et est dorénavant basée sur les kilomètres ressortant des disques tachygraphiques et non sur le chiffre d'affaires comptabilisé multiplié par le coefficient.

En date du 15 août 2005, la Commission de recours a procédé à une mesure d'instruction, demandant au recourant de lui faire parvenir des précisions sur les points suivants, pièces justificatives à l'appui (en particulier tout contrat de vente, de leasing, d'assurance susceptible de confirmer ses affirmations) : l'investissement de départ et les charges relatifs aux véhicules des chauffeurs remplaçants ; le versement d'une indemnité aux chauffeurs titulaires par les chauffeurs remplaçants ; la reconnaissance de la qualité d'indépendant par « le fisc » (pt A5d des recours).

Le recourant a produit diverses pièces en date du 30 septembre 2005.

L'AFC s'est prononcée au sujet de ces pièces par courrier du 4 novembre 2005.

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

II. En droit :

1.- a) Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution de 1874 (aCst.), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le Parlement a accepté la LTVA. Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 ; RO 2000 1346), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité.

En l'espèce, la période litigieuse s'étend du 1^{er} janvier 1998 au 31 mai 2002 (du 1^{er} janvier 1998 au 31 décembre 2000 pour la cause CRC 2004-225 et du 1^{er} janvier 2001 au 31 mai 2002 pour la cause CRC 2004-224). Les art. 93 et 94 LTVA entrent dès lors tous deux en considération, si bien que l'OTVA demeure applicable pour la période antérieure au 1^{er} janvier 2001, alors que la LTVA s'applique à la période postérieure.

b) 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 de la loi fédérale du 20 décembre 11 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), 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, si deux recours se dirigent contre la même décision, qu'ils concernent les mêmes parties et les mêmes questions de droit, il convient, pour des raisons d'économie de procédure, de les traiter ensemble (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 29 juin 1999, en la cause R.-T. [2A.186/1998 et 2A.187/1998], consid. 1).

En l'espèce, le recourant a déposé deux recours en date du 13 décembre 2004, contestant formellement les deux décisions rendues sur réclamation par l'AFC le 11 novembre 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 l'estimation du chiffre d'affaires pour les années 1998 à 2002. Le fait qu'elles relèvent de deux textes légaux distincts (OTVA et LTVA) ne modifie pas ce qui précède, d'autant plus que les deux régimes légaux prévoient des règles similaires sur ce point. Il convient d'ordonner leur jonction, ce qui implique qu'une seule et même décision sera rendue, sans qu'il ne se justifie de prendre la présente décision de jonction sous la forme d'une décision incidente séparément susceptible de recours (art. 45 al. 1 PA *a contrario*), celle-ci ne pouvant causer aucun préjudice.

c) Aux termes de l'art. 53 OTVA, respectivement 65 LTVA en relation avec l'art. 71a al. 1 PA, les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission de recours dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, les décisions sur réclamation de l'autorité fiscale, datées du 11 novembre 2004, ont été notifiées au recourant le 12 novembre 2004 au plus tôt. Le recours a été adressé à la Commission de recours le 13 décembre 2004 et est donc 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 ; 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) 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 (Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 46.61 consid. 2a ; Kölz/Häner, op. cit., p. 218, n° 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 ses recours du 13 décembre 2004, la possibilité de déposer 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 remise 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 ses mémoires de réponse du 11 février 2005, le recourant reprend l'essentiel des arguments formulés dans ses réclamations, l'AFC se référant dès lors, dans sa réponse, en priorité à ses décisions sur réclamation du 11 novembre 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 dès lors pas non plus nécessaire.

3.- a) 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 dépasse annuellement Fr. 75'000.-- (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).

b) La jurisprudence a dégagé des critères permettant de retenir l'existence d'une activité indépendante, à savoir la responsabilité assumée pour la bonne exécution du travail confié, le fait d'agir en son propre nom, de participer au gain et de supporter les pertes ainsi que la liberté d'accepter ou de refuser une tâche et celle d'organiser son travail (ATF du 27 octobre 2000, consid. 4a, in Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF] 2001 II p. 56 ; décisions de la Commission de céans, in JAAC 67.50 consid. 2a [publication la plus récente], 64.113 consid. 3a, 64.46 consid. 2a, 63.91 consid. 3b ; Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, éd. française par Marco Molino, Berne 12, p. 181 s. ; Stephan Kuhn / Peter Spinnler,

Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, p. 72). Pour Jean-Marc Rivier / Annie Rochat Pauchard, la question essentielle est de savoir qui assume le risque de l'entrepreneur (Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, B 2000, p. 102). Il s'impose de juger sur la base de l'ensemble des circonstances économiques, la forme juridique de l'entreprise n'étant au surplus pas déterminante (décision de la Commission de céans, in TVA-Journal 1999 p. 116 consid 4a/bb). Etant donné la nature d'impôt général sur la consommation de la TVA, la notion d'indépendance doit être interprétée plutôt largement (ATF du 14 novembre 2003, en la cause 2A.304/2003, consid. 3.3 ; décision de la Commission de céans, in JAAC 63.91 consid. 3b ; cf. Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 115, 175).

Sous l'empire de l'OTVA, la Commission de recours avait estimé que les critères de droit privé et du droit des impôts directs, de même que ceux dégagés en matière d'assurances sociales, n'étaient pas déterminants, ces derniers ne pouvant revêtir, au mieux, qu'une valeur d'indices (décision de la Commission de céans, in TVA-Journal 1999 p. 116 consid 4a/bb et les références citées). Pour leur part Gerhard Schafroth / Dominik Romang (Commentaire de l'art. 21 LTVA, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, note marg.° 29) font remarquer que les critères sont sensiblement les mêmes qu'en matière d'impôts directs et d'assurances sociales (risque économique, indépendance organisationnelle, absence d'instruction et indépendance économique ; cf. aussi dans ce sens rapport du Conseil fédéral sur un traitement uniforme et cohérent des activités lucratives dépendantes et indépendantes en droit fiscal et en droit des assurances sociales du 14 novembre 2001, publié in FF 2002 1076 ss, 1106).

4.- En l'espèce, il convient en premier lieu de se demander si Mme A a agi, durant la période litigieuse, en tant qu'employée du recourant ou en tant qu'indépendante, étant donné que l'assujettissement du recourant dépend de la réponse donnée à cette question.

a) Les informations suivantes ressortent du dossier concernant :

1) la responsabilité assumée pour la bonne exécution du travail confié

Il paraît clair que pour les clients véhiculés par Mme A, c'est elle qui était responsable de la bonne exécution du travail, alors que pour les clients véhiculés par M. X, c'était lui qui assumait cette responsabilité, de manière tout à fait indépendante l'un de l'autre. Il est d'ailleurs plus que vraisemblable que les clients destinataires des prestations de transport (fournies par le recourant et par Mme A) n'avaient aucune idée du lien unissant ces deux personnes.

2) le fait d'agir en son propre nom envers le client final

Comme évoqué ci-dessus, Mme A apparaissait envers les clients en son nom et non pas en tant qu'employée de M. X, ou au nom de M. X. Elle agissait également en son propre nom en ce qui concernait les cotisations de membre TCS, les cotisations AVS et l'assurance-accidents ainsi que dans les relations avec son garagiste. Tel n'était pas le cas en ce qui concerne l'immatriculation du véhicule dont elle se servait (VD 5). Le véhicule était en effet immatriculé au nom de son père (qui en était le propriétaire), qui apparaissait dès lors également comme partie au contrat d'assurance relatif à la voiture et comme destinataire des amendes d'ordre. Mme A était par ailleurs considérée comme employée de son père par le Service intercommunal des taxis (sur la base du règlement intercommunal sur le service des taxis de l'arrondissement de B). Cela étant, dans le contexte TVA, ce qui importe c'est d'agir en son propre nom envers les destinataires des opérations TVA (cf. la décision publiée in JAAC 66.42 consid. 5b, selon laquelle si une société simple est purement interne [société tacite], elle ne peut pas être assujettie, car elle n'apparaît pas comme telle à l'égard des tiers ; les chiffres d'affaires réalisés par ce type de sociétés doivent être imputés aux différents associés qui ont agi en leur propre nom [Archives, vol. 60 p. 153, vol. 49 p. 501] ; voir aussi ATF du 14 novembre 2003, en la cause 2A.304/2003 : ce qui est primordial pour un impôt frappant les transactions économiques tel que l'impôt sur le chiffre d'affaires, c'est d'apparaître vers l'extérieur, et ce, en principe, indépendamment de la nature [civile] des relations contractuelles existantes ; cf. Dieter Metzger, Kurzkommentar MWSTG, Muri/Bern 2000, n° 3 ad art. 21, selon lequel est indépendant celui qui n'est pas employé et qui apparaît à l'extérieur et réalise des opérations en son propre nom).

3) le fait de participer au gain et de supporter les pertes

En l'espèce, Mme A et M. X tenaient chacun une comptabilité séparée.

Le gain de Mme A se composait des montants versés par les clients transportés dans son taxi. Ces clients ne lui étaient aucunement fournis par le recourant, mais elle devait se les procurer elle-même ; elle ne les transportait pas non plus sur mandat du recourant. En l'absence de clients en nombre suffisant, elle subissait seule les pertes qui en découlaient. Elle ne reversait par ailleurs aucun pourcentage au recourant sur les sommes encaissées. Il ressort des considérations qui précèdent que Mme A assumait entièrement les risques liés à sa rémunération et qu'elle n'a durant la période litigieuse jamais perçu de salaire de la part du recourant. Or l'existence d'une rétribution est l'une des conditions essentielles de la relation dépendante.

En cas de maladie, Mme A ne recevait aucune compensation salariale de la part du recourant.

Concernant la propriété des outils de travail (le véhicule VD 2 - ...), il faut constater que Mme A n'était pas propriétaire de son véhicule ; c'était le recourant qui en était titulaire.

Cependant, les factures liées à l'achat et à l'entretien du véhicule de travail étaient adressées à Mme A ; il n'est pas contesté que c'était elle qui réglait ces factures. Sous l'angle comptable en outre, c'est elle qui comptabilisait les amortissements. Elle prenait aussi en charge une partie des cotisations dues à la centrale des taxis (qui étaient adressées à M. X).

Sur cette base, la Commission de recours estime que le risque économique assumé par Mme A était très important.

4) la liberté d'accepter ou de refuser une tâche et celle d'organiser son travail

Sont typiques d'une relation dépendante le droit de l'employeur de donner des instructions et de contrôler le travail accompli, le rapport de subordination du travailleur à l'égard de celui-ci et l'obligation de ce dernier d'exécuter personnellement la tâche qui lui est confiée.

En l'espèce, le titulaire de la concession était le recourant. Mme A n'était que titulaire du véhicule de remplacement et, à ce titre, ne pouvait circuler que lorsque le véhicule principal (du recourant) ne circulait pas. En ce qui concerne l'importante question des horaires de travail, Mme A ne pouvait agir librement, mais était liée par les horaires décidés par le recourant. Il faut cependant relever que le recourant se limitait à définir des plages horaires durant lesquelles Mme A ne pouvait pas travailler, mais qu'il ne l'obligeait aucunement à travailler lorsque lui-même ne circulait pas. Mme A pouvait décider librement si elle souhaitait rouler ou non et aurait pu, théoriquement, ne pas rouler (ne pas travailler) durant plusieurs mois. Le recourant n'était absolument pas habilité à lui donner l'ordre de travailler. En outre, lorsque Mme A travaillait, le recourant n'avait pas d'instructions à donner et n'avait pas non plus le droit de contrôler le travail accompli. En conclusion, le recourant ne confiait aucune tâche à Mme A et n'avait pas non plus de droit de regard sur son activité professionnelle.

5) les assurances sociales

Aussi bien l'AVS que la SUVA considéraient que Mme A était indépendante. Cette appréciation reposerait notamment sur le fait que Mme A assumait personnellement les frais liés à son taxi (cf. lettres de l'avocat de Mme A du 6 août et du 4 septembre 1999). C'était donc Mme A qui payait en son propre nom ses cotisations AVS et AA.

Il convient encore de relever qu'en matière d'AVS, la notion d'indépendant s'interprète en principe plutôt restrictivement, dans le souci de garantir une protection aussi large que possible aux travailleurs (cf. rapport précité du Conseil fédéral du 14 novembre 2001, publié in FF 2002 1076 ss, 1104, 1106 s.).

6) les impôts directs

Les autorités cantonales vaudoises chargées de percevoir les impôts directs ont admis le caractère indépendant de l'activité de Mme A. Certes, comme déjà mentionné, l'appréciation en matière d'impôts directs ne peut revêtir qu'une valeur d'indice, dit le Tribunal fédéral (cf. RDAF 2001, 2^e partie, p. 56 consid. 4b/bb). Néanmoins lorsqu'il s'est agi d'analyser concrètement la question de l'indépendance d'un administrateur sous l'angle de l'OTVA, le Tribunal fédéral s'est abondamment référé à l'ATF 121 I 259 ss (impôts directs), estimant que l'analyse fiscale concernant les impôts directs ne devait pas être écartée d'office en ce qui concernait la TVA (RDAF 2001, 2^e partie, p. 57, consid. 4b/cc).

7) le règlement intercommunal

Dans son courrier du 4 novembre 2005, l'AFC met l'accent sur le règlement intercommunal lausannois, selon lequel les concessions sont personnelles et intransmissibles. L'AFC en déduit que les chauffeurs ne disposant pas de concession sont considérés au sens de la TVA également comme des employés de celui qui les met à disposition. Si le règlement intercommunal peut avoir valeur d'indice, il ne faut pas oublier que pour déterminer l'existence et l'étendue d'une prestation soumise à la TVA, il s'agit d'abord de considérer les choses dans une perspective économique (arrêts du Tribunal fédéral du 23 décembre 2002, mentionnés in Revue fiscale 7-8/2003 p. 542 s., consid. 3.2, et du 30 avril 2004, en la cause S. [2A.334/2003/zga], consid. 3.3). Le règlement intercommunal ne peut dès lors l'emporter sur la situation de fait déterminante et sur l'interprétation économique.

b) L'analyse du dossier révèle aussi bien des éléments soulignant le caractère indépendant de l'activité de Mme A que des éléments indiquant un rapport de dépendance entre celle-ci et M. X. Les éléments plaidant pour l'indépendance sont cependant clairement plus nombreux. De plus, sous l'angle des assurances sociales et des impôts directs, Mme A est considérée comme indépendante. Les appréciations relevant d'autres domaines juridiques ne sont certes pas déterminantes à elles seules, mais elles ont valeur d'indices et viennent appuyer l'étude des faits réalisée par la Commission de recours, sachant que, à la lumière du principe de la sécurité du droit, la plus grande unité possible d'interprétation doit être recherchée. Il n'existe en l'espèce pas de motifs pertinents, tenant à la nature de la TVA, commandant de s'éloigner de l'interprétation de la notion d'indépendant adoptée dans d'autres législations. Au contraire, étant donné la nature d'impôt général sur la consommation de la TVA, la notion d'indépendance doit être interprétée plutôt largement dans ce cadre, comme l'a confirmé à diverses reprises le Tribunal fédéral.

En conclusion, Mme A et le recourant doivent tous deux être considérés comme indépendants au sens de la TVA et leurs chiffres d'affaires doivent faire l'objet d'une analyse distincte. Il ressort ainsi des faits que le chiffre d'affaires du recourant n'atteint pas la limite entraînant l'assujettissement (cf. art. 17 al. 1 OTVA, respectivement 21 LTVA).

5.– Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à admettre les recours formés par le recourant. Compte tenu de l'issue du litige, les frais de procédure, s'élevant à Fr. 3'300.-- (Fr. 2'300.-- et Fr. 1'000.--), ne peuvent être mis à la charge du recourant ni à celle de l'AFC. Les avances de frais versées par le recourant lui seront remboursées d'office dès l'entrée en force du présent prononcé (art. 63 al. 2 et 3 PA). Conformément aux art. 64 al. 1 PA et 8 al. 1, 3 et 4 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 (RS 172.041.0) et, par renvoi, aux art. 4 al. 1 et 6 al. 1 du tarif pour les dépens alloués à la partie adverse dans les causes portées devant le Tribunal fédéral du 9 novembre 1978 (RS 173.119.1), une indemnité à titre de dépens de Fr. 4'000.-- est accordée au recourant.

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. La jonction des causes CRC 2004-224 et CRC 2004-225 est ordonnée.
2. Les recours de X du 13 décembre 2004 sont admis et les décisions sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 11 novembre 2004 sont annulées.
3. Il n'est pas perçu de frais de procédure et les avances de frais de Fr. 1'000.-- et Fr. 2'300.-- sont remboursées au recourant dès l'entrée en vigueur du présent prononcé.
4. Une indemnité à titre de dépens de Fr. 4'000.--, à la charge de l'Administration fédérale des contributions, est allouée au recourant.
5. 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 [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 B 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

La greffière

André Moser

Liliane Subilia-Rouge