



CRC 2005-062

CRC 2005-063

Vice-président : André Moser

Juges : Sarah Protti Salmina; Christine Sayegh

Greffière : Chantal Degottex

## **Décision du 18 octobre 2006**

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<sup>er</sup> trimestre 1998 au 1<sup>er</sup> trimestre 2002 ;  
assujettissement ; taxation par estimation

### **I. En fait :**

A.– X exploita en raison individuelle un garage à A. Il fut immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujetti obligatoire au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) et de l'art. 21 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20) du 1<sup>er</sup> janvier 1995 au 31 mars 2002.

Le 1<sup>er</sup> janvier 2002, X transforma sa raison individuelle en société à responsabilité limitée (Sàrl), le Garage B.

B.– A l'occasion d'un contrôle effectué entre le 1<sup>er</sup> et le 3 octobre 2003, l'AFC constata que la comptabilité d'X (ci-après : l'assujetti) ne répondait pas aux exigences légales. L'autorité fiscale était donc tenue de reconstituer les chiffres d'affaires de l'assujetti réalisés au cours des périodes fiscales s'échelonnant du 1<sup>er</sup> janvier 1998 au 31 mars 2002. L'AFC se basa sur les principales charges d'exploitation ressortant de la comptabilité et leur a ajouté la marge de bénéfice usuelle de la branche, compte tenu toutefois des particularités du cas d'espèce. Le chiffre d'affaires ainsi estimé fut alors comparé au chiffre d'affaires ressortant de la comptabilité.

Afin de respecter le changement de régime fiscal au 1<sup>er</sup> janvier 2001, l'AFC scinda sa créance fiscale en deux parties pour tenir compte des deux régimes fiscaux découlant de l'OTVA et de la LTVA. Il en résulta, pour les périodes allant du 1<sup>er</sup> janvier 1998 au 31 décembre 2000, soit celles régies par l'OTVA, un montant d'impôt dû sur le chiffre d'affaires de Fr. 6'189.-- plus intérêt moratoire dès le 31 octobre 2000 (décompte complémentaire [DC] n° ... du 24 octobre 2003) et, pour les périodes allant du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 mars 2002, soit celles régies par la LTVA, un montant d'impôt dû sur le chiffre d'affaires de Fr. 1'632.-- plus intérêt moratoire dès le 31 octobre 2000 (DC n° ... du 24 octobre 2003).

C.– L'assujetti contesta les reprises d'impôt relatives à son ancien garage par lettres des 27 et 31 octobre 2003. Estimant qu'il n'apportait aucun élément permettant de modifier les DC en question, l'AFC rendit, par actes du 21 janvier 2004, deux décisions formelles par lesquelles elle confirma ses rappels d'impôt de Fr. 6'189.-- et de Fr. 1'632.--. Le 10 février 2004, l'assujetti déposa une réclamation contre les décisions précitées. Il fit valoir principalement que les décomptes rendus se basaient sur des statistiques qui n'étaient pas applicables à son entreprise. Par lettre du 4 novembre 2004, l'AFC accorda à l'assujetti un délai supplémentaire pour compléter sa réclamation et notamment pour produire des pièces justifiant ses allégués. L'assujetti y donna suite par courrier du 15 novembre 2004 en maintenant les arguments exposés dans sa réclamation mais toutefois sans produire de pièces justificatives.

D.– Par conséquent, l'AFC rendit deux décisions sur réclamation le 7 mars 2005 par lesquelles elle confirma les sommes de Fr. 6'189.-- pour les périodes fiscales allant du 1<sup>er</sup> trimestre 1998 au 4<sup>ème</sup> trimestre 2000 plus intérêt moratoire et de Fr. 1'632.-- pour les périodes fiscales allant du 1<sup>er</sup> trimestre 2001 au 1<sup>er</sup> trimestre 2002 plus intérêt moratoire que l'assujetti devait verser à titre de reprise d'impôt. L'administration fiscale considérait en substance que l'assujetti ne pouvait prétendre à une appréciation qui lui soit plus favorable que s'il était à même d'établir, par des pièces justificatives, que la taxation par estimation ne correspondait manifestement pas à la réalité.

E.– Par lettre signature du 4 avril 2005, l'assujetti (ci-après : le recourant) a interjeté un recours contre les décisions sur réclamation de l'AFC du 7 mars 2005 auprès de la Commission

fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans). Il explique les raisons de sa situation et soutient que l'estimation telle qu'effectuée par l'AFC n'est pas conforme à sa situation.

F.– Dans le délai qui a été imparti au recourant pour s'acquitter de l'avance de frais, par Fr. 600.--, respectivement Fr. 400.--, le recourant a, par courrier du 13 avril 2005, demandé de pouvoir payer dites avances de frais par tranches de Fr. 100.--, sa situation financière ne lui permettant pas de s'acquitter de ces avances de frais en une seule fois. La Commission de céans a rendu une décision incidente en date du 27 avril 2005 par laquelle, après avoir joint les deux procédures, elle a admis la requête du recourant, en ce sens qu'il devait effectuer le paiement de l'avance de frais de Fr. 1'000.-- en dix tranches de Fr. 100.-- moyennant le respect d'échéances, à défaut de quoi une décision d'irrecevabilité serait rendue.

G.– Dans sa réponse du 3 avril 2006, l'AFC conclut, sous suite de frais, au rejet du recours dans toutes ses conclusions, se référant en priorité à sa décision sur réclamation du 7 mars 2005. L'autorité intimée relève l'absence de preuves apportées par le recourant et déclare que les coefficients de majoration de la branche concernée sont plus élevés que ceux retenus en l'espèce car il a été tenu compte des circonstances du cas.

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 7 mars 2005, ont été notifiées au recourant au plus tôt le lendemain et le recours a été adressé à la Commission de céans le 4 avril 2005. Compte tenu des fêtes prévues à l'art. 22a let. a PA, selon lequel les délais fixés en jours ne courent pas du 7<sup>ème</sup> jour avant Pâques au 7<sup>ème</sup> jour après Pâques inclusivement, le recours 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 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 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 4 avril 2005, contestant formellement les deux décisions rendues sur réclamation par l'AFC le 7 mars 2005. 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 taxation par estimation des chiffres d'affaires de l'activité 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<sup>er</sup> trimestre 1998 au 4<sup>ème</sup> 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<sup>er</sup> trimestre 2001 au 1<sup>er</sup> trimestre 2002, 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 (voir également la décision incidente de la Commission de céans du 27 avril 2005 dans cette affaire).

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<sup>e</sup> 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'assujetti 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<sup>e</sup> 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'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. 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).

c) 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<sup>er</sup> 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<sup>e</sup> 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 d'importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que la Commission de céans remplace par sa propre appréciation celle de l'instance précédente.

d) 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.- En l'espèce, le recourant conteste l'estimation de l'administration fiscale. Il expose d'abord les différentes étapes de son activité professionnelle puis allègue que l'estimation de l'AFC n'est pas conforme à sa situation. Bien que faisant référence à divers éléments, il ne joint aucun document pouvant confirmer ses dires. La Commission de céans relève à ce sujet qu'aucune pièce comptable n'est invoquée dans son mémoire autre que les taxations d'impôts (directs) de 1998 à 2002. Néanmoins, celles-ci ne suffiraient pas à elles seules à suppléer aux exigences comptables en matière de TVA.

a) Au vu des pièces en mains de la Commission de céans, c'est à juste titre que l'autorité fiscale a procédé 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'avait pas été tenue régulièrement durant son activité.

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 passée en compte (Archives 58 p. 380 et 35 p. 49s). En raison d'importantes lacunes constatées dans la comptabilité du recourant, l'AFC s'est vue contrainte de déterminer par estimation le chiffre d'affaires réalisé au cours de la période contrôlée, afin de pouvoir vérifier si son assujettissement devait avoir lieu ou non. 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 des conditions d'une estimation par

l'AFC était dès lors justifiée sur le principe. Par ailleurs, la Commission de céans n'a pas de remarques à formuler quant à la méthode choisie par l'AFC, celle-ci ayant clairement exposé les différentes étapes de son calcul et montré qu'elle a tenu compte des circonstances particulières du cas d'espèce. L'AFC s'est en effet basée sur des coefficients de majoration de portée générale (pièces de rechange/achats de pièces : + 35% ; travaux de tiers : + 10-15% ; salaires productifs : + 120-130%), établis sur la base de données recueillies lors de contrôles fiscaux et a appliqué un coefficient de majoration de 15% sur les achats de pièces, soit 20% de moins par rapport à l'expérience, ainsi que retenu les coefficients correspondant aux limites inférieures de la branche (10% pour les travaux de tiers et 120% pour les salaires productifs, tenant ainsi compte du prix de l'heure facturée et de la région). La Commission de céans n'a pas de raison de remettre en cause la méthode appliquée et constate que l'administration fiscale a ainsi fait preuve de retenue dans l'application des coefficients d'expérience.

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 recours ne contient que des allégations et n'est pas assorti de documents justificatifs 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. 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 éventuels désavantages.

b) Le recourant conteste l'utilisation par l'AFC de coefficients d'expérience, les considérant disproportionnés avec la situation le concernant et estimant que son garage « n'était pas du tout dans la statistique utilisée ». Il est toutefois nécessaire que l'assujetti qui présente une structure de coûts inhabituelle par rapport à la moyenne puisse l'expliquer par des pièces justificatives. La jurisprudence et la doctrine ont même admis que des résultats comptables formellement corrects pouvaient justifier une taxation par estimation en cas de disproportion manifeste entre les résultats comptabilisés et le chiffre d'affaires qui aurait pu être obtenu selon l'expérience, si cette divergence ne peut pas être expliquée de manière plausible (cf. Mollard, op. cit., p. 544 et les nombreuses références de jurisprudence citées ; décision non publiée de la Commission de céans du 7 mai 2003, en la cause F. [CRC 2002-029], consid. 2b/bb). En l'espèce, il faut néanmoins constater que les pièces comptables à disposition sont formellement insuffisantes si ce n'est absentes et ne permettent donc pas d'établir de manière fiable les opérations déterminantes pour le calcul de la TVA. En omettant de tenir ses livres conformément aux exigences légales, le recourant est dès lors lui-même responsable des quelques incertitudes qui peuvent encore subsister.

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 et bien que la Commission de céans ne doute point de la bonne foi du recourant, il lui revient néanmoins de supporter les



désavantages d'une comptabilité comportant d'importantes lacunes, situation qu'il a lui-même créée. La possibilité de recourir à un plan de paiement reste toutefois possible, l'AFC étant compétente pour les modalités de paiement de la dette fiscale.

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).

6.– Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à confirmer l'estimation de l'AFC pour les périodes fiscales comprises entre le 1<sup>er</sup> janvier 1998 et le 31 mars 2002. En conséquence, le recours est rejeté et les décisions attaquées sont confirmées. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, par Fr. 1'000.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge du recourant qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement art. 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. La jonction des causes CRC 2005-062 et CRC 2005-063 est ordonnée.
2. Le recours d'X du 4 avril 2005 est rejeté et les décisions sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 7 mars 2005 sont confirmées.
3. Les frais de procédure, par Fr. 1'000.--, 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. 1'000.--.

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 Lausanne 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<sup>e</sup> jour avant Pâques au 7<sup>e</sup> jour après Pâques inclusivement;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement;
- c) Du 18 décembre au 1<sup>er</sup> janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en  
matière de contributions

Le vice-président :

André Moser

La greffière :

Chantal Degottex