



CRC 2005-015
CRC 2005-016

Vice-Président : André Moser
Juges : Sarah Protti Salmina ; Christine Sayegh
Greffière : Anne Tissot Benedetto

Décision du 19 juillet 2006

en la cause

X, recourant, représenté par ...

contre

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

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA et LTVA) ;
taxation par estimation ; assujettissement

I. En fait :

A.– X exploita en raison individuelle pendant plusieurs années, à tout le moins de 1994 à 2004, une salle de jeux électriques à prépaiement avec buvette annexe à l'enseigne « A », à B, dans le canton de C (voir extrait du registre du commerce du canton de C du 20 mars 2006). Il fut radié du registre du commerce du canton de C par suite de cessation de l'exploitation en date du 1^{er} septembre 2004 (extrait précité du 20 mars 2006).

B.– Afin de déterminer si X devait être immatriculé au registre auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) 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), respectivement de l'art. 21 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20), l'AFC procéda à un contrôle fiscal en date du 29 septembre 2003. A cette occasion, l'administration fiscale constata que la comptabilité d'X n'avait pas été tenue correctement. Elle procéda dès lors à une estimation du chiffre d'affaires portant sur la période contrôlée du 1^{er} trimestre 1998 au 2^{ème} trimestre 2003 (du 1^{er} janvier 1998 au 30 juin 2003) et considéra qu'X remplissait les conditions d'assujettissement obligatoire dès le 1^{er} janvier 1998 au moins. Elle immatricula dès lors X au registre des contribuables TVA avec effet rétroactif dès cette date et établit le décompte complémentaire n° ... du 29 septembre 2003 portant sur un montant de Fr. 12'538.– dû au titre de la TVA pour les périodes fiscales du 1^{er} janvier 1998 au 31 décembre 2000 (1^{er} trimestre 1998 au 4^{ème} trimestre 2000), plus intérêts moratoires dès le 31 août 2001 (échéance moyenne), ainsi que le décompte complémentaire n° ... du même jour portant sur un montant d'impôt de Fr. 12'771.–, plus intérêts moratoires dès le 31 août 2001 (échéance moyenne), pour les périodes fiscales du 1^{er} janvier 2001 au 30 juin 2003 (1^{er} trimestre 2001 jusqu'au 2^{ème} trimestre 2003).

C.– Par courrier du 10 octobre 2003, X contesta le principe même de son assujettissement avec effet au 1^{er} janvier 1998, ainsi que les décomptes complémentaires précités. Malgré les explications fournies par X, l'AFC confirma l'assujettissement de ce dernier au 1^{er} janvier 1998, ainsi que la reprise fiscale ressortant des décomptes complémentaires litigieux par deux décisions rendues en date du 19 janvier 2004, l'une concernant la période fiscale du 1^{er} janvier 1998 au 31 décembre 2000 régie par l'OTVA et l'autre concernant la période fiscale du 1^{er} janvier 2001 au 30 juin 2003 régie par la LTVA. A l'encontre de ces deux décisions, X forma une réclamation, laquelle fut admise partiellement par les décisions sur réclamation du 1^{er} décembre 2004. L'AFC corrigea ainsi la reprise fiscale pour un montant de Fr. 790.90 en faveur d'X pour la période fiscale régie par l'OTVA portant ainsi la créance fiscale pour les périodes fiscales du 1^{er} janvier 1998 au 31 décembre 2000 à Fr. 12'113.10, ainsi que la reprise d'impôt régie par la LTVA pour un montant de Fr. 836.30 portant ainsi la créance fiscale pour les périodes fiscales du 1^{er} janvier 2001 au 30 juin 2003 à Fr. 11'934.70.

D.– A l'encontre de ces deux décisions, X (ci-après : le recourant) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans) par acte du 17 janvier 2005. Il conteste, à l'appui de ses écritures, remplir les conditions d'assujettissement obligatoire pour les périodes fiscales considérées, estimant en effet que sa comptabilité n'est en rien défailante et qu'il devrait bénéficier, sur base des indications qui en ressortent, de l'exemption prévue aux art. 19 al. 1 let. a OTVA, respectivement 25 al. 1 let. a LTVA. Le recourant conteste en outre la méthode d'estimation employée et notamment le calcul opéré par l'AFC pour reconstituer son chiffre d'affaires, considérant notamment que les marges et pourcentages employés par l'autorité inférieure sont erronés.

E.– Par réponse du 29 mars 2005, l’AFC a conclu au rejet du recours, avec suite de frais. Le recourant ayant requis un second échange d’écritures a déposé sa réplique en date du 9 mai 2005, expliquant notamment qu’il ne peut lui être reproché de ne pas s’être annoncé en temps utile auprès de l’administration fiscale, dans la mesure où il s’est fié aux indications de sa fiduciaire dans ce cadre. L’AFC a, par duplique du 27 mai 2005, confirmé ses précédentes conclusions.

F.– Suite à la requête en ce sens de la Commission de céans du 4 avril 2006, l’AFC a, par envoi du 2 mai 2006, fourni des informations complémentaires utiles concernant les chiffres d’affaires réalisés par le recourant au cours des années 1996 et 1997, ainsi que sur la manière de calculer l’impôt préalable pour les périodes fiscales litigieuses. Invité à se déterminer, le recourant a déposé ses observations par envoi du 31 mai 2006.

Les autres faits seront repris, en tant 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, l’art. 94 LTVA n’entre pas en considération en ce qui concerne les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1998 au 4^{ème} trimestre 2000, si bien que l’OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1^{er} janvier 2001. Il s’impose toutefois, au regard de cette même disposition, de faire application des règles ressortant de la LTVA s’agissant des périodes fiscales du 1^{er} trimestre 2001 au 2^{ème} trimestre 2003 également litigieuses.

b) Aux termes de l’art. 53 OTVA, respectivement de l’art. 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 de céans dans les trente jours qui suivent leur notification.

En l'espèce, les deux décisions sur réclamation de l'autorité fiscale ont été rendues toutes deux le 1^{er} décembre 2004 et notifiées au plus tôt le 2 décembre 2004. Le recours adressé en date du 17 janvier 2005 à la Commission de céans a été déposé en temps utile compte tenu des fêtes applicables (art. 22a PA). Un examen préliminaire du recours révèle en outre que cet acte remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme, ni de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

c) En principe, chaque décision de première instance forme un objet de contestation indépendant et doit donc être contestée séparément. Il se justifie toutefois de faire exception à ce principe et, par application analogique de 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, de permettre le dépôt d'un seul recours et de statuer sur la contestation dans le cadre d'une seule procédure de recours par une seule décision, lorsqu'il existe une étroite unité dans le contenu de l'état de fait et lorsque 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 répond à l'économie de procédure et est dans l'intérêt de toutes les parties (ATF 122 II 368 consid. 1a).

En l'espèce, le recourant a déposé un seul recours en date du 17 janvier 2005, contestant formellement les deux décisions rendues sur réclamation par l'AFC le 1^{er} décembre 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, son immatriculation avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1998, ainsi que le principe de l'estimation. Le fait qu'elles concernent deux périodes fiscales distinctes, l'une réglant la question précitée pour le 1^{er} trimestre 1998 jusqu'au 4^{ème} trimestre 2000 régie par l'OTVA et la seconde pour le 1^{er} trimestre 2001 jusqu'au 2^{ème} trimestre 2003 régie par la LTVA, ne modifie en rien ce qui précède. 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.

2.- a) 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 (cf. l'art. 22 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1999 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage [RS 173.31], renvoyant aux art. 12 ss et 29 ss PA ; voir toutefois, en matière fiscale, l'art. 2 al. 1 PA). Toutefois, ce principe est tempéré par l'obligation faite aux parties de collaborer à l'établissement de l'état de fait. Selon la jurisprudence, on peut attendre de l'assujetti qu'il invoque les faits à son avantage et également qu'il fournisse les preuves correspondantes, si des doutes quant à leur exactitude devaient surgir (Archives de droit fiscal suisse [Archives] 62 424 consid. 2b ; décision de la Commission de céans du 16 avril 1999, en la cause C. [CRC 1998-001], consid. 4a/bb).

b) 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 doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur (décision de la Commission de céans du 7 février 2001, en la cause C. [CRC 2000-043], consid. 2b). Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, 2^{ème} éd., Berne 2002, p. 264 ; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n° 2021, p. 419).

3.- a) aa) Aux termes des art. 17 OTVA, respectivement 21 al. 1 LTVA, est assujetti subjectivement, celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même sans intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépassent annuellement le montant de Fr. 75'000.-. Demeure réservée la limitation (« Einschränkung ») des art. 19 al. 1 let. a OTVA et 25 al. 1 let. a LTVA (dette fiscale nette s'élevant à moins de Fr. 4'000.- en présence d'un chiffre d'affaires entre Fr. 75'000.- et Fr. 250'000.-). Sont notamment assujetties les personnes physiques, les sociétés de personnes, les personnes morales de droit privé et de droit public, ainsi que les groupements de personnes sans personnalité juridique. Si les conditions de l'assujettissement subjectif sont remplies, le contribuable doit se faire inscrire immédiatement (arrêt du Tribunal fédéral du 13 février 2002, en la cause S. [2A.150/2001], consid. 4a, traduit à la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2002 II p. 156 ; décision de la Commission de recours 7 janvier 2004, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 68.74 consid. 2a/aa et autres références citées).

bb) aaa) Selon l'art. 21 al. 1 OTVA, respectivement l'art. 28 al. 1 LTVA, le début matériel de l'assujettissement commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant, c'est-à-dire Fr. 75'000.-, a été atteint (Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse – la taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 108 ss). La règle découlant de ces dispositions est en soi contraire au principe de la neutralité TVA et de l'égalité de traitement, mais permet de tenir compte des principes du transfert de l'impôt et de la sécurité du droit. Leur constitutionnalité n'est dès lors pas contestée et ne saurait être remise en cause, comme le confirme la jurisprudence déjà rendue dans ce cadre (voir à ce sujet les décisions de la Commission de recours du 20 janvier 2003, in JAAC 67.80 consid. 2 [Steuer Revue [StR] 7-8/2003 p. 549] et du 3 décembre 1998, in JAAC 63.76 consid. 3b/bb).

Comme on l'a rappelé, les art. 19 al. 1 let. a OTVA, respectivement 25 al. 1 let. a LTVA prévoient, à côté de la limite précitée de Fr. 75'000.-, une deuxième limite, en dessous de laquelle un entrepreneur peut ne pas être assujetti à la TVA. Ainsi, les entrepreneurs, dont le chiffre annuel ne dépasse pas Fr. 250'000.- ne sont pas assujettis à l'impôt si la dette fiscale

nette, à savoir la différence entre l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt préalable, ne dépasse pas régulièrement Fr. 4'000.– par année (arrêt du Tribunal fédéral du 20 septembre 2000, in Archives 71 57 consid. 2 ; décision de la Commission de recours du 10 février 2004, en la cause M. [CRC 2003-081], consid. 2a, mais aussi les décisions de la Commission de recours du 20 janvier 2003, in JAAC 67.79 consid. 2a ; du 9 décembre 2002, in JAAC 67.51 consid. 2a/aa et du 3 décembre 1998, in JAAC 63.76 consid. 3 ; 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 1996, p. 199). Pour être exempté de l'assujettissement, il faut encore que la limite de Fr. 4'000.– ne soit pas atteinte pendant plusieurs années. Ainsi, si ce n'est qu'à titre occasionnel que la limite n'est pas dépassée, l'assujetti ne peut, sans autre, être libéré de ses obligations fiscales (cf. notamment, décision précitée de la Commission de recours du 3 décembre 1998, in JAAC 67.76 consid. 3 et 6a ; ch. 2.4 de la brochure du mois d'août 1999 « Assujettissement à la TVA » [ci-après : brochure 1999] ; voir aussi, ch. 2.2.3 de la brochure spéciale n° 02 « Assujettissement à la TVA », édition septembre 2000 [610.530-02] [ci-après : brochure n° 02]).

bbb) Selon la pratique administrative, la charge fiscale se calcule selon la méthode effective ou selon la méthode forfaitaire simplificatrice mise en œuvre par l'AFC pour faciliter la détermination de l'assujettissement des petites entreprises. Selon la méthode dite simplifiée, la TVA doit être calculée aux taux prévus sur les recettes de l'année considérée. L'impôt préalable se calcule quant à lui aux taux prévus sur les achats de marchandises et/ou de matières premières auquel on ajoute le forfait de 0,7% (0,6% jusqu'au 31 décembre 1998) du chiffre d'affaires pour les autres charges (investissements, moyens d'exploitation et frais généraux) (brochure 1999, ch. 2.5-2.7 ; brochure n° 02, ch. 2.4 ; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 201). La Commission de recours a déjà pu considérer que la méthode forfaitaire ne violait pas le droit fédéral (cf. art. 47 al. 3 OTVA et 58 al. 3 LTVA), dans la mesure où le fournisseur de prestations peut à tout moment déterminer sa charge fiscale conditionnant son assujettissement en fonction de la méthode effective, notamment s'il pense que la méthode simplifiée ne conduit pas à un résultat correct (voir à ce sujet, les décisions de la Commission de recours du 10 février 2004, en la cause M. [CRC 2003-081], consid. 2b et du 20 janvier 2003, in JAAC 67.79 consid. 2b). Ces deux méthodes s'emploient également pour déterminer si un assujetti doit être radié du registre des contribuables, dans la mesure où la charge fiscale nette est régulièrement inférieure à Fr. 4'000.– pour un chiffre d'affaires se situant entre Fr. 75'000.– et Fr. 250'000.–. Il n'est en revanche pas possible d'utiliser le taux de dette fiscale nette que ce soit pour déterminer le début ou la fin de l'assujettissement (décision précitée du 10 février 2004, en la cause M. [CRC 2003-081], consid. 3d).

ccc) Les règles de détermination de l'assujettissement à la TVA varient toutefois selon que l'entreprise est déjà active ou qu'elle commence, respectivement étend considérablement son activité commerciale (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 207). Dans l'hypothèse où l'entreprise débute ou s'étend par la reprise d'un commerce ou l'ouverture d'un nouveau secteur d'activité, l'assujettissement commence à ce même moment s'il y a lieu d'admettre que le chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement sera supérieur à Fr. 75'000.– dans les douze mois suivants (art. 21

al. 2 OTVA). Lorsqu'il n'est pas possible de prévoir, au moment où débute une activité en principe soumise à l'impôt, que les limites déterminantes seront dépassées, le prestataire doit, à l'expiration des trois premiers mois de l'activité commerciale, rapporter le chiffre d'affaires obtenu depuis le début à une année entière et procéder de même pour le montant de l'impôt préalable déductible. Si les limites de chiffre d'affaires sont dépassées, l'intéressé doit s'annoncer immédiatement comme assujetti ; il sera immatriculé dès le début de son activité ou, le cas échéant, dès le prochain trimestre civil (décision précitée de la Commission de recours du 3 décembre 1998, in JAAC 63.76 consid. 3b). En revanche, celui qui est exempté de l'assujettissement selon l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, respectivement selon l'art. 25 al. 1 let. a LTVA est assujetti dès la fin de l'année civile au cours de laquelle son chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement a dépassé Fr. 250'000.–, ou au cours de laquelle l'impôt restant dû après déduction de l'impôt préalable est supérieur à Fr. 4'000.– (art. 21 al. 3 1^{ère} phrase OTVA et 28 al. 3 1^{ère} phrase LTVA).

cc) Conformément aux art. 45 al. 1 OTVA, respectivement 56 al. 1 LTVA, la personne ou l'entreprise qui remplit les conditions d'assujettissement matériel a le devoir de s'annoncer auprès de l'AFC dans les trente jours qui suivent le début de son assujettissement pour permettre son immatriculation dans le registre. Selon la jurisprudence, il appartient ainsi à l'assujetti de s'annoncer spontanément à l'autorité fiscale et non à celle-ci de le rechercher (décisions de la Commission de recours du 27 février 2002, en la cause E. [CRC 2001-055], consid. 4a/bb et du 5 janvier 2000, in JAAC 64.83 consid. 2). Il doit donc examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujettissement subjectif à l'impôt et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités. S'il s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, il ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de la bonne foi pour s'opposer à une reprise d'impôt rétroactive (arrêt du Tribunal fédéral du 21 mai 2003, en la cause O. [2A.191/2002], consid. 3.1 ; dans le cas de l'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA] : voir notamment Archives 64 727 consid. 4a).

b) aa) Il s'ensuit qu'une entreprise qui est matériellement assujettie au sens des art. 17 et 21 OTVA, respectivement 21 et 28 LTVA, et qui ne s'est pas annoncée au moment opportun doit être immatriculée rétroactivement (voir à ce sujet, sous l'angle de l'IChA, arrêt du Tribunal fédéral du 11 juin 2004, en la cause S. [2A.591/2003], consid. 4.1 ; sous l'angle de la TVA, décision de la Commission de céans du 7 janvier 2004, in JAAC 68.74 consid. 2b/aa). Il y a « assujettissement » rétroactif puisqu'une entreprise est assujettie dès que les conditions sont réalisées. Aussi l'expression « d'assujettissement rétroactif » s'avère-t-elle impropre, même s'il est en pratique fréquemment utilisé. L'assujetti a donc le devoir d'imposer ses chiffres d'affaires. C'est une conséquence du principe de l'auto-taxation qui veut, qu'en matière de TVA, l'assujetti lui-même déclare spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et verse à celle-ci l'impôt dû dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (art. 37 et 38 OTVA ; cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6^{ème} édition, Zurich 2002, p. 421 s.). En d'autres termes, l'administration fiscale n'a pas à intervenir à cet effet, l'AFC n'établissant le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. Camenzind/Honauer, op. cit., p. 270). L'assujetti doit ainsi 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 [ci-après : Commentaire DFF], p. 38). A cette fin et 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. S'il n'agit pas en ce sens, l'AFC procède alors par estimation (interne ou externe) ou en partant des bilans et comptes de pertes et profits (PP) de l'assujetti. Il s'agit de la *première estimation* que l'AFC devra effectuer, dite estimation portant sur le chiffre d'affaires de l'année déterminante afin de s'assurer que les conditions permettant l'immatriculation de l'intéressé au registre des assujettis TVA sont remplies. Dans ce contexte, l'AFC ne peut procéder à l'estimation de la charge préalable. Il appartient en effet à l'assujetti, s'il souhaite faire valoir son droit à la déduction de l'impôt préalable, d'apporter les preuves exigées en conformité des art. 28 al. 1 et 29 al. 1 let. a OTVA, respectivement 37 al. 1 et 38 al. 1 LTVA (cf. décision de la Commission de recours du 12 mai 2005, en la cause H. [CRC 2003-167], consid. 3 et 4b et références citées ; voir aussi, JAAC 68.21 consid. 2b/aa, 67.23 consid. 5c, 67.127 consid. 4a/ee, 65.107 consid. 3c, 64.47 consid. 5b [RDAF 2000 II p. 343]).

bb) En cas d'immatriculation rétroactive, les problèmes de transfert d'impôt qui peuvent survenir sont de droit privé. Le fait que l'assujetti ne peut plus reporter sur ses clients l'impôt qui lui est réclamé après coup par l'AFC ne saurait conduire à une exonération. Il n'existe pas, pour le contribuable, de droit constitutionnel au transfert de l'impôt à son client. De plus, lorsque l'assujetti s'est lui-même mis dans l'impossibilité de fait de transférer l'impôt, il ne revient pas à l'administration d'intervenir (ATF 123 II 395 consid. 8, 399 consid. 9c ; arrêts du Tribunal fédéral du 3 août 2000, en la cause B. [2a.527/1999], consid. 2c/cc [in Archives 69 895], du 15 mai 2000, en la cause H. [2A.555/1999], consid. 5d et du 26 février 1999, en la cause J. [2A.267/1998], consid. 6). Par conséquent, l'impossibilité du transfert ultérieur de l'impôt ne conduit pas à la conclusion que l'impôt ne doit pas être acquitté (arrêt du Tribunal fédéral du 3 août 2000, en la cause B. [2A.527/1999], consid. 2c/cc [Archives 69 895]).

c) aa) Tant l'art. 40 OTVA que l'art. 49 LTVA prévoient que la créance fiscale se prescrit par cinq ans à compter de la fin de l'année civile pendant laquelle elle a pris naissance (voir également, sous l'angle de l'ICHA, l'art. 28 de l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires [ACHA ; RS 6 176 et les modifications ultérieures]). La prescription est toutefois interrompue par tout acte tendant au recouvrement et par toute rectification venant de la part des autorités compétentes; elle est suspendue tant que l'assujetti ne peut être poursuivi en Suisse ou, en cas de décompte de l'impôt selon les contre-prestations reçues, tant que la contre-prestation n'est pas encaissée (art. 40 al. 2 OTVA et 49 al. 2 LTVA). Sous l'angle de l'ICHA, toute communication de l'AFC mentionnant l'essentiel de l'état de fait sur lequel la créance fiscale est fondée et permettant à l'assujetti de comprendre sans équivoque de ce dont il s'agit suffit à interrompre la prescription (décision de la Commission de recours du 7 novembre 2001, en la cause C. SA [CRC 2001-008], consid. 6a, confirmée par l'arrêt non

publié du Tribunal fédéral du 1^{er} mai 2002 [2A.546/2001] ; décision de la Commission de céans du 8 mai 2002, en la cause V. SA [CRC 2001-158], consid. 3a ; voir également, Archives 60 509 s. consid. 4a, 57 296 consid. 6, 47 331 consid. 4 et 33 321 consid. 2). N'est pas seulement interruptive de la prescription une décision formelle de l'AFC ; une simple lettre suffit, notamment sous forme de décompte complémentaire. Si la reprise fiscale est fixée dans une décision formelle, la prescription ne peut alors être interrompue que par des poursuites. Si une réclamation est déposée contre la décision formelle, la notification de la décision sur réclamation interrompra alors le nouveau délai de prescription qui a commencé à courir. Cette casuistique, qui a pris corps sous l'empire de l'AChA peut à l'évidence être reprise pour la période de l'OTVA et de la LTVA, dès lors que les articles topiques – les art. 28 AChA, 40 OTVA et 49 LTVA – apparaissent similaires (voir décision de la Commission de céans du 29 novembre 2002, en la cause A. Sàrl [CRC 2001-108], consid. 3b et références citées).

bb) Cela étant, sous l'empire de l'IChA, l'AFC avait mis en place une pratique visant à ne réclamer la créance fiscale que sur les trois dernières années précédant l'assujettissement formel. Bien que cette pratique étendue à tous les contribuables par des directives internes de février 1971 se heurtât à l'art. 28 AChA, le Tribunal fédéral, dans un arrêt non publié du 15 octobre 1993 (2A.271/1991), a conclu que la pratique de l'assujettissement avec effet rétroactif de trois ans, compte tenu de l'ensemble des éléments invoqués par l'administration et du fait que tous les contribuables en avaient bénéficié de manière systématique depuis 1971, pouvait être admise (voir également dans ce cadre, les arrêts non publiés du Tribunal fédéral du 21 mai 2003, en la cause V. SA [2A.191/2002], consid. 4 et du 7 septembre 2004, en la cause L. AG [2A.400/2003], consid. 3.1 ; décision de la Commission de céans du 11 novembre 2003, en la cause H. et R. [CRC 2002-155], consid. 2e/bb, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral du 11 juin 2004 [2A.591/2003]). Il existait toutefois des exceptions, permettant à l'AFC de procéder à une immatriculation rétroactive sur une période de cinq ans. Tel était notamment le cas lorsque l'attention de l'assujetti avait été attirée sur les conditions de ses obligations fiscales et de s'annoncer au cours des sept dernières années, si cela faisait moins de sept ans que la personne concernée avait été radiée du registre des assujettis ou encore si elle avait fourni à l'appui de sa déclaration d'assujettissement des données erronées dans les cinq dernières années (voir notamment, décision précitée de la Commission de céans du 11 novembre 2003, en la cause H. et R. [CRC 2002-155], consid. 2e/bb).

Cette pratique n'apparaît toutefois pas avoir été maintenue sous l'angle de la TVA. Aussi l'administration fiscale peut-elle examiner la question de l'assujettissement et donc établir la créance fiscale en fonction des règles ressortant des art. 40 OTVA et 49 LTVA.

4.- a) aa) Si l'intéressé doit être considéré comme assujéti à la TVA, il doit respecter le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA et 46 LTVA ; cf. Blumenstein/Locher, op. cit., p. 421 s.). 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 termes, comme on l'a déjà rappelé, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujéti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. Camenzind/Honauer, op. cit., p. 270 ; voir consid. 3a/cc et 3b/aa ci-dessus)

bb) Comme déjà précisé, selon les art. 47 al. 1 OTVA, respectivement 58 al. 1 LTVA, l'assujéti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujétissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre (consid. 3b/aa ci-dessus). L'AFC peut rédiger des prescriptions spéciales à ce sujet, ce qu'elle a fait avec l'édition des « Instructions à l'usage des assujétis TVA » de l'automne 1994, puis du printemps 1997 ([ci-après : Instructions 1994 ou 1997], ch. 870 ss), respectivement avec la brochure « TVA Organisation comptable » de février 1994, ainsi que, sous l'angle de la LTVA, avec les Instructions 2001 sur la TVA, de l'été 2000 (n° 610.525 ; [ci-après : Instructions 2001], ch. 878 ss). L'assujéti 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 1997, respectivement la brochure susmentionnée, p. 11 ; art. 58 al. 1 LTVA en relation avec le ch. 890 des Instructions 2001 ; Archives 66 67 consid. 2a ; voir également les décisions de la Commission de céans du 15 octobre 1999, in JAAC 64.47 consid. 3a [non publié], du 5 janvier 2000, in JAAC 64.83 consid. 2, du 15 mars 1999, in JAAC 63.94 consid. 4a, du 10 juin 1998, in JAAC 63.25 consid. 3a ; et du 25 septembre 1998, in TVA/MWST/VAT-Journal [ci-après : TVA-Journal] 4/1998 p. 168 ss consid. 6a/a). Il est enfin rappelé que l'assujéti doit conserver, sous l'angle de l'OTVA, pendant six ans et désormais, sous l'angle de la LTVA, pendant dix ans ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents, sous réserve de la durée plus longue prévue par l'art. 962 al. 2 du Code des obligations du 30 mars 1911 ([CO ; RS 220] ; voir art. 47 al. 2 1^{ère} phrase OTVA et 58 al. 2 1^{ère} phrase LTVA). Il est également prévu que, lorsque, au terme de ce délai, la créance fiscale à laquelle se rapportaient les livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents n'était pas encore prescrite, l'obligation de conservation subsistait jusqu'à la survenance de la prescription (art. 47 al. 2 2^{ème} phrase OTVA et 58 al. 2 *in fine* LTVA ; voir dans ce cadre, arrêts du Tribunal fédéral du 3 février 2006, en les causes V. [2A.253/2005], consid. 3.1 et M. [2A.297/2005], consid. 3.1).

cc) Aux termes de l'art. 48 OTVA, respectivement de l'art. 60 LTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets, ou si les résultats présentés par l'assujéti 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. Il y a notamment insuffisance de documents comptables provoquant une telle taxation par estimation lorsque seuls sont inscrits, sous forme récapitulative, des totaux journaliers ou périodiques. Est également insuffisant le fait de ne pas tenir un bilan et un compte de pertes et profits, ou encore le fait de ne posséder qu'un livre de caisse sans autres justificatifs. La comptabilité est ainsi incomplète et lacunaire chaque fois que les écritures comptables ne sont pas confirmées par des pièces justificatives, qu'elles soient ou non requises par l'administration fiscale dans ses instructions (arrêts précités du Tribunal fédéral du 3 février 2006, consid. 3.2 *in fine* et références citées).

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 69 520 ss ; concernant la LTVA, voir JAAC 68.23 consid. 2b). Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation lui permettant le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause (JAAC 67.23 consid. 4a, 64.83 consid. 3a et 63.27 consid. 4a et b ; Mollard, TVA et taxation..., 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 (décision de la Commission de céans du 1^{er} octobre 2004, en la cause C. [CRC 2003-002], consid. 2d/aa et 3a/cc [Revue fiscale 3/2005, p. 255 s.] ; JAAC 68.73 consid. 2b ; voir aussi Archives 63 239 et 52 238 consid. 4). Le Tribunal fédéral a en outre confirmé la possibilité pour l'AFC de recourir, dans le cadre d'une taxation par estimation, à la méthode par extrapolation (« *Umlage* ») – laquelle consiste à établir le chiffre d'affaires pour un court laps de temps et à appliquer le résultat obtenu à une période plus longue, voire à toute la période contrôlée – ceci seulement à certaines conditions (voir notamment, Archives 68 665 consid. 6b et 6c ; arrêts non publiés du Tribunal fédéral du 25 juin 2001, en la cause A. [2A.441/2000], consid. 3c, du 1^{er} novembre 2000, en la cause R. AG [2A.148/2000], consid. 5b et du 26 juillet 1999, en la cause I. [2A.380/1997], consid. 1c concernant l'ICHA ; Mollard, TVA et taxation..., op. cit., p. 552 et les nombreuses références de jurisprudence citées).

dd) Dans la procédure de recours, l'assujetti peut contester l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que telle et 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 : arrêt non publié du Tribunal fédéral du 12 novembre 1998, en la cause E. AG [2A.55/1998], consid. 4 et 6, ainsi que les références citées ; Archives 61 819 consid. 3a et 58 384 consid. 3b ; concernant la TVA : JAAC 67.23 consid. 4a et 64.47 consid. 5b [RDAF 2000 II p. 350] ; décisions 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 et renvois). 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 recours remplace par sa propre appréciation celle de l'instance précédente.

b) 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 recours examine avec un plein pouvoir de cognition si les conditions de droit matériel présidant à la conduite d'une estimation sont remplies (JAAC 63.27 consid. 5c/bb ; décision de la Commission de recours du 26 août 1998, en la cause. S. [CRC 1997-077], consid. 2a ; Mollard, TVA et taxation..., op. cit., p. 557 s. ; Moser, op. cit., ch. 2.62 *in fine*).

c) Enfin, il convient de relever que 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 (cf. dans ce sens, Mollard, TVA et taxation..., op. cit., p. 524 ; Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., p. 169).

5.- a) En l'espèce, il ressort des éléments se trouvant au dossier que les documents comptables du recourant ne satisfont pas pleinement aux exigences légales. Lors de son contrôle sur place, l'AFC a en effet constaté d'importantes lacunes dans la tenue de la comptabilité, celle-ci ne faisant pas état des recettes journalières et ne contenant pas l'ensemble des pièces comptables comme, par exemple, les bandes de contrôle de la caisse enregistreuse ou encore les décomptes d'exploitants de jeux. Dans son recours, pourtant, le recourant soutient qu'une comptabilité aurait été tenue régulièrement pour les exercices litigieux de 1995 à 2002, expliquant que le détail des recettes journalières était constitué par les rouleaux de la caisse enregistreuse, lesquels auraient été détruits lors d'un sinistre dégât d'eau survenu en date du 19 juillet 2003. Cette affirmation ne repose toutefois sur aucun élément concret. Sans mettre en doute la véracité de l'accident intervenu et de la destruction des rouleaux précités, il reste que le recourant n'a pas été à même de fournir certaines autres pièces comptables. L'administration fiscale n'a pas pu déterminer, sur la base des pièces et documents comptables produits, le mouvement des espèces. Elle a en outre relevé certaines incohérences ne pouvant se justifier du point de vue comptable, comme le fait, par exemple, que les recettes globales provenant de la

vente de cigarettes étaient largement inférieures aux achats et que les chiffres d'affaires réalisés pour les propres jeux du recourant étaient nettement plus faibles que ceux réalisés dans d'autres établissements du même genre. Sans se pencher plus avant sur les constats effectués par l'AFC dans le cadre de son contrôle, il ne fait pas de doute en l'occurrence que la comptabilité du recourant ne satisfait pas aux conditions des art. 47 OTVA, respectivement 58 LTVA. S'il est vrai que les rouleaux de la caisse enregistreuse ont été détruits, il reste que le recourant n'a établi aucun détail de ces recettes journalières et que certaines pièces comptables sont manquantes, voire déficientes (absence de décomptes d'exploitants notamment). Il existe donc sur certains points quelques irrégularités dans la tenue de la comptabilité. Elle ne peut dès lors fournir des informations fiables pour l'administration fiscale. Dans ces circonstances, l'AFC était contrainte de procéder à une estimation, respectivement de reconstruire le chiffre d'affaires du recourant sur la base des éléments en sa possession afin de déterminer si les conditions de l'assujettissement obligatoire étaient réalisées et ce depuis quelle date. Aussi, dans la mesure où les pièces comptables disponibles ne permettent pas d'établir aisément et de manière fiable les opérations déterminantes pour le calcul de la TVA, la réalisation d'une estimation par l'AFC s'avère-t-elle justifiée sur le principe.

Cela étant précisé, il convient de se pencher sur la question de l'estimation comme telle, respectivement de la méthode employée par l'AFC pour reconstruire le chiffre d'affaires du recourant (let. b ci-après) et, selon le résultat obtenu, de déterminer si les conditions de l'assujettissement obligatoire étaient bien réalisées depuis le 1^{er} janvier 1998 (let. c ci-après).

b) Le recourant conteste la méthode d'estimation utilisée par l'AFC afin de reconstruire le chiffre d'affaires de l'activité en cause, expliquant en substance que sa marge bénéficiaire n'était pas aussi élevée que celle retenue par l'administration fiscale. Il explique en effet avoir pratiqué des prix moins élevés que la concurrence, dans la mesure où il ne s'estimait pas soumis à l'impôt. Il conteste ainsi les marges bénéficiaires retenues par l'AFC concernant les achats de marchandises et les ventes de cigarettes, ainsi que le chiffre d'affaires retenu pour l'exploitation des jeux. Ainsi, s'agissant des ventes de marchandises, il conviendrait, de son point de vue, de retenir une marge bénéficiaire de 68% et, s'agissant de la vente de cigarettes en particulier, de retenir une marge bénéficiaire de 6.9%, ceci en lieu et place de la marge retenue par l'administration fiscale de 26%. Il relève enfin une erreur que l'inspecteur de l'AFC aurait commise lors de l'établissement de son décompte complémentaire concernant la rubrique « cuisine ». Il produit dans ce cadre pour seules pièces justificatives des extraits de sa comptabilité tels que les résultats d'exploitation et comptes de pertes et profits concernant les périodes fiscales en cause, ainsi qu'une facture datant du 14 septembre 2001 auprès de l'entreprise D (pièces n° 5 à 10 produites par le recourant). Quant à l'AFC, elle précise en premier lieu que le grief du recourant portant sur la marge appliquée à la vente de cigarettes ou concernant les recettes calculées sous la rubrique « cuisine » n'a plus de raison d'être, dans la mesure où elle a, dans le cadre de la décision entreprise, renoncé à la méthode fondée sur l'estimation d'une marge par catégorie de produits, préférant l'estimation basée sur une marge globale appliquée à l'ensemble des achats de marchandises, sans distinction aucune entre les catégories de produits concernés, et admit partiellement la réclamation déposée dans ce cadre. Il

en est résulté une correction de la créance fiscale en faveur du recourant par Fr. 790.90 pour les périodes fiscales régies par l'OTVA (du 1^{er} janvier 1998 au 31 décembre 2000) et par Fr. 836.30 pour les périodes fiscales régies par la LTVA (1^{er} janvier 2001 au 30 juin 2003). Elle considère en outre que les allégations du recourant portant sur l'estimation que les achats de marchandises représentent au plus 32% du chiffre d'affaires, avec pour corollaire une marge bénéficiaire de 68% n'ont pu être attestées par ce dernier, lequel doit donc en supporter les conséquences. Il conviendrait au surplus de constater que les pièces comptables au dossier ne permettent pas de justifier pareille marge. Elle estime ainsi que la marge bénéficiaire de 72% telle que fixée par la décision entreprise – celle-ci se fondant sur le fait que les achats de marchandises représentent tout au plus 28% du chiffre d'affaires global – doit être confirmée, celle-ci ayant été fixée selon les données tirées de l'expérience. Elle précise enfin que le taux retenu est supérieur – et donc plus favorable au recourant – à celui rencontré dans des établissements du même genre, ceci afin de tenir compte des particularités de l'établissement exploité par le recourant. Elle estime donc dans ce contexte avoir respecté son pouvoir d'appréciation.

S'agissant du moyen du recourant tiré de la marge bénéficiaire applicable aux ventes de cigarettes ou encore de l'erreur invoquée concernant la marge appliquée par l'inspecteur de l'AFC lors du contrôle fiscal sur la rubrique « cuisine », la Commission de céans ne peut que confirmer le raisonnement de l'AFC dans ce cadre. Il est en effet illusoire et sans objet pour le recourant de contester à l'appui de son recours par-devant la Commission de céans une marge bénéficiaire corrigée par l'autorité inférieure, celle-ci ayant finalement appliqué sur les valeurs retenues telles qu'elles ressortent de la comptabilité tenue par le recourant une marge globale et non pas une marge différenciée selon la nature du produit en cause. Le recourant n'apporte au demeurant aucun élément pertinent permettant de considérer que la marge globale appliquée est disproportionnée. Le chiffre avancé par ce dernier de 32% n'est fondé sur aucune pièce comptable ou autre élément justificatif. Il ne peut dès lors être considéré comme suffisamment réaliste ou fondé, ceci au contraire du coefficient retenu par l'administration fiscale. Celle-ci s'est en effet fondée sur les éléments comptables au dossier, les particularités de l'entreprise concernées, ainsi que sur les données d'expérience tirées d'exploitations similaires pour poser le coefficient de marge tel que retenu. Autrement formulé, le recourant n'a pas été en mesure de prouver que l'estimation effectuée par l'AFC est erronée ou encore que celle-ci a dépassé son pouvoir d'appréciation. Il convient pourtant de rappeler qu'il appartient au recourant de fournir les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère erroné de l'estimation effectuée par l'administration, ce qu'il n'a pas fait. Enfin, quant aux critiques portées à l'encontre du chiffre d'affaires retenu pour l'exploitation des jeux, celles-ci ne sauraient être retenues aux mêmes motifs. L'AFC a en effet admis, pour les périodes fiscales de 1998 et 1999, les recettes comptabilisées par le recourant, mais procédé à une rectification de ceux comptabilisés pour les périodes fiscales de 2000 à 2002, dans la mesure où ceux-ci s'écartaient considérablement de recettes moyennes effectuées dans ce secteur d'activité par des entreprises analogues, de même que par le recourant lui-même au cours des années 1998 et 1999. Dans le cadre de son calcul, l'AFC a tenu compte de l'état des jeux et donc de la situation de l'entreprise du recourant. Elle a toutefois renoncé à utiliser la méthode d'extrapolation, laquelle aurait été très défavorable au recourant. En effet, les chiffres d'affaires retenus au cours des années 1998 et 1999 tels que

comptabilisés pour le recourant auraient été reportés sur les années litigieuses. Il en résulterait une importante augmentation du chiffre d'affaires imposable. Enfin, le recourant fait valoir que les recettes de jeux ont été calculées sur douze mois, alors même que son établissement serait fermé un mois par an. Il n'a toutefois pas prouvé une telle allégation, laquelle serait d'ailleurs en contradiction avec les éléments comptables au dossier, lesquels font état de recettes comptabilisées et encaissées tout au long de l'année sans variation mensuelle notable permettant de penser que le recourant aurait fermé son établissement un certain temps au cours de l'année (voir notamment, les détails des comptes « recettes », produits sous pièces n° 13a à 13e de l'AFC). Aussi, dans ces conditions également, l'AFC n'apparaît-elle pas avoir abusé de son pouvoir d'appréciation. Le recourant n'a en tous les cas pas été en mesure d'apporter la preuve que tel aurait été le cas et que l'estimation effectuée serait erronée. Il doit donc en supporter les conséquences.

Au vu des considérations qui précèdent, il convient de confirmer l'estimation effectuée des chiffres d'affaires, lesquels s'élèvent ainsi à Fr. 91'119.90 pour l'année 1998, à Fr. 65'860.35 pour l'année 1999, à Fr. 80'867.40 pour l'année 2000, à Fr. 88'819.– pour l'année 2001 et à Fr. 93'845.60 pour l'année 2002. Quant au calcul de l'impôt préalable déductible, celui-ci n'est pas contesté par le recourant. Les montants retenus par l'autorité fiscale ressortent d'ailleurs, selon ses propres explications à l'appui de sa correspondance du 2 mai 2006, de la comptabilité du recourant et des factures des fournisseurs présentées lors du contrôle fiscal. Dans ces circonstances, il convient de ne pas s'y pencher plus avant.

c) Sur la base de ce qui précède et des chiffres d'affaires pouvant être retenus, il s'impose encore de déterminer, s'agissant de chiffre d'affaires inférieur à Fr. 250'000.–, si le recourant doit être assujéti au regard de l'exemption résultant des art. 19 al. 1 let. a OTVA, respectivement 25 al. 1 let. a LTVA. Pour ce faire, il s'impose donc d'examiner le calcul de la charge fiscale nette du contribuable et de déterminer si la limite formulée à l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, respectivement à l'art. 25 al. 1 let. a LTVA de Fr. 4'000.– était atteinte et depuis quelle date précisément.

Selon la méthode de calcul effective, celle-ci s'élève, pour l'année 1998, à près de Fr. 4332.30 si l'on tient compte de l'impôt préalable tel que calculé par l'AFC et admis par le recourant :

Impôt :	$\frac{91'119.90.- \times 6.5}{106.5}$	Fr. 5'561.30
Impôt préalable déductible :	–	<u>Fr. 1'229.–</u>
Dette fiscale :		<u>Fr. 4'332.30</u>

La charge fiscale nette de Fr. 4'000.– n'a toutefois pas été atteinte en 1999, celle-ci s'élevant selon le même calcul à Fr. 3560.90 si l'on tient compte du taux d'impôt normal de 7.5% applicable dès le 1^{er} janvier 1999, d'un chiffre d'affaires estimé à Fr. 65'860.35 et d'un impôt préalable déductible de Fr. 1'034.–, ce dernier ayant été admis par le recourant. Elle l'a été par la suite, à tout le moins jusqu'au 31 décembre 2002, la dette fiscale nette s'élevant à Fr. 4'219.90 pour l'année 2000 vu le chiffre d'affaires estimé de Fr. 80'867.40 et de l'impôt préalable de Fr. 1'422.–, à Fr. 4'564.45 pour l'année 2001 vu le chiffre d'affaires de Fr. 88'819.– et de l'impôt préalable de Fr. 1'709.– et à Fr. 4'913.50 pour l'année 2002 compte tenu du chiffre d'affaires estimé à Fr. 93'845.60 et d'un impôt préalable déductible de Fr. 1'715.–.

Sur la base de ce qui précède, l'AFC a fixé le début de l'assujettissement du recourant au 1^{er} janvier 1998, estimant entre autres que les conditions de l'assujettissement étaient réalisées depuis le 1^{er} janvier 1996 déjà. Il convient de préciser dans ce contexte que l'exploitation du recourant n'ayant pas débuté ou ne s'étant pas étendue à ce moment-là – le recourant exploitant le salon de jeux en cause au moment du contrôle fiscal depuis de nombreuses années déjà – seule la règle de l'art. 21 al. 1 1^{ère} phrase OTVA est applicable. Ainsi, l'assujettissement du recourant ne peut commencer qu'à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant a été atteint. Pour déterminer si tel est bien le cas depuis le 1^{er} janvier 1998, il importe de connaître les chiffres d'affaires réalisés antérieurement, précisément au cours de l'année 1997. Ce n'est en effet que si au cours de cette année que le chiffre d'affaires a dépassé le montant de Fr. 75'000.– pour une dette fiscale nette de Fr. 4'000.– que le recourant pourra être assujetti au 1^{er} janvier 1998. Or, tel est bien le cas au vu des informations reçues de l'administration fiscale en date du 2 mai 2006, les conditions de l'assujettissement obligatoire étant clairement remplies depuis l'année 1997 déjà. En effet, au cours de cette année 1997, le recourant a réalisé un chiffre d'affaires estimé de Fr. 103'513.95 pour une dette fiscale nette de Fr. 4'626.10 compte tenu de l'impôt préalable ressortant des données fournies par le recourant lui-même pour Fr. 1'691.65. C'est donc à bon droit que l'AFC a assujetti le recourant avec effet au 1^{er} janvier 1998, ceci en conformité de l'art. 21 al. 1 1^{ère} phrase OTVA seul applicable en l'occurrence. Le fait que le recourant ait réalisé en 1999 un chiffre d'affaires inférieur à celui de l'année précédente pour une dette fiscale nette inférieure également à la limite précitée ne modifie en rien ce qui précède, les conditions étant clairement à nouveau réalisées les années suivantes. Ainsi, comme on l'a rappelé, le fait que ce ne soit qu'à titre occasionnel que la limite de Fr. 4'000.– ne soit pas dépassée est insuffisant pour libérer l'assujetti, respectivement le recourant de ses obligations fiscales (voir consid. 3a/bb/aaa *in fine* ci-dessus). Compte tenu de la prescription applicable en l'espèce de cinq ans au regard des art. 40 al. 1 OTVA, respectivement 49 al. 1 LTVA, il n'est pas nécessaire de remonter plus avant dans le calcul des chiffres d'affaires réalisés. Dite prescription a par ailleurs été valablement interrompue par les décomptes complémentaires n° ... et ... établis à la suite du contrôle fiscal en date du 29 septembre 2003, permettant ainsi à l'AFC d'exiger le recouvrement des créances fiscales ayant pris naissance au cours de l'année 1998 et des années ultérieures.

6.– Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à rejeter le recours formé par le recourant et à confirmer les décisions entreprises. 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]). Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, par Fr. 2'500.– sont mis à la charge du recourant qui succombe et imputés sur l'avance de frais du même montant.

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 2005-015 et CRC 2005-016 est ordonnée.
2. Le recours d'X est rejeté et les décisions de l'Administration fédérale des contributions du 1^{er} décembre 2004 sont confirmées.
3. Les frais de procédure, par Fr. 2'500.–, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance de frais globale de Fr. 2'500.–.
4. La présente décision est notifiée à la recourante 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 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^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

Anne Tissot Benedetto