



CRC 2006-005

CRC 2006-006

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

Décision du 24 août 2006

en la cause

X, recourant, représenté par Me E.,...

contre

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

concernant

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

I. En fait :

A.– X est chauffeur de taxi indépendant à A. Il est titulaire d'une concession A dès le 11 mai 2000 avec deux véhicules (n° de plaques B et C), employant un chauffeur, M. D, enregistré au service intercommunal des taxis de A. Pour vérifier l'exactitude des renseignements fournis par X dans le questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA qu'il a signé le 14 octobre 2002, l'AFC décida de procéder à un contrôle sur place. La date

de ce contrôle fut fixée au 8 juillet 2003. Néanmoins, X refusa de recevoir les inspecteurs en charge du contrôle. Différents courriers suivirent et les inspecteurs essayèrent à plusieurs reprises de fixer un nouveau rendez-vous, sans succès. L'autorité fiscale ne disposant pas des livres comptables et pièces justificatives inhérentes à l'activité de X, elle reconstitua alors les chiffres d'affaires de ce dernier réalisés au cours des périodes fiscales allant du 1^{er} janvier 1998 au 30 juin 2003. Au vu des résultats de l'estimation effectuée, X fut inscrit au registre des contribuables de l'AFC en tant qu'assujetti obligatoire avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1998, date à partir de laquelle son activité remplissait les conditions d'assujettissement.

Afin de respecter le changement de régime fiscal au 1^{er} janvier 2001, l'AFC scinda sa créance fiscale en deux parties pour tenir compte des deux régimes fiscaux découlant de l'Ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) et de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20). Il en résulta, pour les périodes allant du 1^{er} janvier 1998 au 31 décembre 2000, à savoir celles régies par l'OTVA, un montant d'impôt dû sur le chiffre d'affaires de Fr. 17'183.-- plus intérêt moratoire dès le 31 août 2001 (décompte complémentaire [DC] n° ... du 26 septembre 2003) et, pour les périodes allant du 1^{er} janvier 2001 au 30 juin 2003, à savoir celles régies par la LTVA, un montant d'impôt dû sur le chiffre d'affaires de Fr. 26'010.-- plus intérêt moratoire dès le 31 août 2001 (DC n° ... du 26 septembre 2003).

B.– X, représenté par Maître E, contesta les reprises d'impôt par lettres des 23 octobre 2003, 16 janvier 2004 et 26 janvier 2004. Estimant qu'il n'apportait aucun élément permettant de modifier les DC en question, l'AFC rendit, par actes du 15 juin 2004, deux décisions formelles dans lesquelles elle confirma ses rappels d'impôt de Fr. 17'183.-- et de Fr. 26'010.--.

C.– Par lettre du 19 juillet et mémoire du 16 août 2004, X, par l'intermédiaire de son représentant, déposa une réclamation contre les décisions précitées. Il contesta d'une part le fait que l'AFC n'ait pas rendu de décision formelle concernant le bien-fondé d'un contrôle de son activité et d'autre part l'estimation des chiffres d'affaires réalisés effectuée par l'AFC et donc son assujettissement à la TVA, considérant qu'il avait fourni en son temps les éléments comptables nécessaires. Il conclut à l'annulation des deux décisions du 15 juin 2004 rendues par l'AFC et à la confirmation de la constatation du 29 octobre 2002 selon laquelle il n'est pas assujetti à la TVA. Par courrier du 9 septembre 2004, l'AFC accorda à X un délai supplémentaire afin de compléter sa réclamation et notamment pour produire des pièces comptables et justificatives.

D.– Par lettre du 21 septembre 2004 à l'attention de l'AFC, X déclara avoir fourni l'essentiel des éléments nécessaires dans ses divers courriers et demanda à l'AFC quels éléments de preuve supplémentaire apporter. Le 1^{er} décembre 2004, un nouveau délai fut accordé à X par l'AFC afin de lui permettre d'exposer l'ensemble de ses arguments et fournir comme moyens de preuve complémentaires notamment les disques tachygraphes et livrets de travail des périodes en cause. Puis l'AFC octroya un délai supplémentaire à X en raison d'un arrêt de travail attesté par un certificat médical. Par courrier du 27 avril 2005, X fit alors parvenir à l'AFC divers

documents dont des récapitulatifs des kilomètres effectués par son employé, M. D, en 2002 et 2003.

E.– L’AFC rendit deux décisions sur réclamation le 21 novembre 2005 par lesquelles elle confirma l’inscription de X au registre des assujettis avec effet au 1^{er} janvier 1998 et persista à réclamer la somme de Fr. 17’183.-- pour les périodes fiscales du 1^{er} semestre 1998 au 2^{ème} semestre 2000 plus intérêt moratoire dès le 31 août 2001 et la somme de Fr. 26’010.-- pour les périodes fiscales du 1^{er} semestre 2001 au 1^{er} semestre 2003 plus intérêt moratoire dès le 31 août 2001. L’AFC précisa, en outre, que X était dorénavant tenu de déclarer et d’imposer l’ensemble de ses livraisons de biens et de ses prestations de services conformément aux dispositions de la LTVA.

Après avoir rappelé les prescriptions en matière d’assujettissement obligatoire et de déclaration de l’impôt, l’autorité intimée considérait que des lacunes dans la tenue des livres comptables de X et le fait qu’il s’était soustrait à un contrôle sur place l’avaient contrainte à déterminer les chiffres d’affaires de celui-ci par estimation. Pour ce faire, l’AFC avait établi les kilomètres parcourus par X du 1^{er} janvier 1998 au 30 juin 2003 en les valorisant au rendement kilométrique moyen pour la ville de A, obtenant un chiffre d’affaires estimé supérieur à Fr. 75’000.-- par an. L’autorité intimée relevait l’importance de l’utilisation des disques tachygraphes dans la détermination du kilométrage parcouru, de la nécessité des coefficients expérimentaux pour la fixation du rendement kilométrique et de la justification des kilomètres effectués à titre privé. L’AFC estimait également que le droit d’être entendu de X avait été respecté.

F.– Par lettre signature du 6 janvier 2006, X (ci-après : le recourant), toujours par l’intermédiaire de son représentant, a interjeté un recours contre les décisions sur réclamation de l’AFC du 21 novembre 2005 auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans). Il conclut à l’octroi de l’effet suspensif au recours, de sorte que les montants litigieux ne soient pas dus, à tout le moins jusqu’à droit connu, à l’admission du recours et par conséquent à l’annulation des décisions prises sur réclamation de l’AFC et à son non-assujettissement à la TVA.

Le recourant fait valoir en substance que puisqu’il avait considéré les lettres du 29 octobre 2002 en tant que décisions constatant son non-assujettissement, il n’avait alors pas compris pourquoi un contrôle était nécessaire, d’autres mesures étant à son avis possibles. Il considère qu’il a toujours fourni les renseignements qu’on lui demandait. En faisant référence aux relevés kilométriques établis par son employé et lui-même, le recourant estime que ceux-ci sont d’ailleurs plus fiables que les disques tachygraphes et que ces récapitulatifs n’ont jamais été contestés. Il estime que l’évaluation de l’AFC est arbitraire, que le tarif kilométrique pris en compte par l’administration n’a pas été établi à satisfaction de droit et que les kilomètres effectués à titre privé tels que retenus par l’autorité fiscale sont critiquables.

G.– Le 27 janvier 2006, la Commission de céans a accusé réception du recours du 6 janvier 2006 et a imparti un délai au recourant afin qu'il puisse présenter diverses mesures d'instruction telles que souhaitées dans son courrier du 6 janvier 2006. Suite à une demande de prolongation, un délai supplémentaire lui a été octroyé et par courrier du 15 février 2006, le recourant a déclaré renoncer à requérir une suspension de la procédure et a produit par-devant la Commission de céans plusieurs pièces, notamment des factures de garage pour le véhicule B.

H.– Invitée à présenter une réponse, l'AFC a, le 20 mars 2006, pris position sur le recours du 6 janvier 2006 et conclu, sous suite de frais, au rejet de celui-ci dans toutes ses conclusions. Elle se réfère en priorité à ses décisions sur réclamation du 21 novembre 2005 et formule quelques précisions complémentaires. L'autorité intimée rappelle les conditions fondant une estimation externe et retient l'importance des disques tachygraphes dans la fixation des kilomètres parcourus. Au regard des factures de garage produites par le recourant par-devant la Commission de céans, l'AFC relève qu'elle a fait preuve de modération dans l'estimation effectuée, les données kilométriques de ces factures faisant ressortir un état annuel des kilomètres plus élevé que l'estimation de l'autorité fiscale. L'administration se dit convaincue d'avoir tenu compte des circonstances particulières inhérentes à l'activité du recourant.

I.– Par réplique du 12 mai 2006, le recourant s'est déterminé sur la réponse de l'AFC. Il réitère les arguments déjà développés dans son mémoire de recours quant à la valeur des pièces produites et fait valoir que l'autorité fiscale ne lui a pas demandé de disques tachygraphes avant de rendre sa « décision de non assujettissement » du 29 octobre 2002. Un contrôle ultérieur n'était selon lui pas déterminant, les pièces probantes et les justificatifs produits étant suffisant. Au sujet de la modération telle que alléguée par l'AFC dans sa réponse, le recourant estime qu'elle est due en raison du rendement kilométrique modifié à la hausse par l'AFC et que la part de kilomètres effectués à titre privé n'a pas été correctement prise en compte. Quant aux kilomètres parcourus par les deux véhicules, le recourant considère qu'ils ont été à tort pris en considération à double, en tenant en compte de tous les kilomètres effectués par le recourant lui-même ainsi que par son employé.

J.– Après avoir été invitée à déposer une duplique, l'AFC y a renoncé. Elle considère que le recourant ne fait pas valoir d'autres arguments que ceux développés dans son mémoire de recours du 6 janvier 2006, griefs sur lesquels elle s'estime s'être déjà prononcée dans sa réponse du 20 mars 2006.

Les autres faits seront repris, pour autant que 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 fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst. ; RS 1, 3 et les modifications ultérieures), 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), 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} semestre 1998 au 2^{ème} semestre 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} semestre 2001 au 1^{er} semestre 2003 également litigieuses.

b) 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 21 novembre 2005, ont été notifiées au recourant le lendemain et le recours a été adressé à la Commission de céans le 6 janvier 2006. Compte tenu des fêtes prévues à l'art. 22a let. c PA, selon lequel les délais fixés en jours ne courent pas du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement, le recours est intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il s'impose donc d'entrer en matière.

c) 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 6 janvier 2006, contestant formellement les deux décisions rendues sur réclamation par l'AFC le 21 novembre 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 question de principe de l'assujettissement du recourant. Le fait qu'elles concernent deux périodes fiscales distinctes, l'une réglant la question précitée sous l'angle de l'OTVA pour les périodes fiscales allant du 1^{er} semestre 1998 au 2^{ème} semestre 2000 et la seconde réglant la même question mais cette fois sous l'angle de la LTVA pour les périodes s'échelonnant du 1^{er} semestre 2001 au 1^{er} semestre 2003, ne modifie en rien ce qui précède. Il convient ainsi d'ordonner leur jonction, ce qui implique qu'une seule et même décision sera rendue.

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) 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^e éd., Zürich 2002, p. 416 et 453).

3.- 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) Aux termes de l'art. 17 al. 1 OTVA, respectivement 21 LTVA, est assujetti subjectivement, celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même s'il manque l'intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépassent annuellement Fr. 75'000.-- (Arrêt du Tribunal fédéral du 10 février 1999, en la cause T. AG et publié in Archives vol. 68 p. 669). Demeure réservée la limitation de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, respectivement 25 al. 1 let. a LTVA, selon laquelle ne sont pas assujettis les entrepreneurs dont la dette fiscale nette s'élève à moins de Fr. 4'000.-- en présence d'un chiffre d'affaires entre Fr. 75'000.-- et Fr. 250'000.-- (Décision de la Commission de céans du 11 février 2000, en la cause N. [SRK 1999-064] consid. 2b).

c) Selon l'art. 21 al. 1 OTVA, respectivement 28 al. 1 LTVA, le début matériel de l'assujettissement commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant, c'est-à-dire Fr. 75'000.--, a été atteint (Jean-Marc Rivier/Annie Rochat, Droit fiscal suisse – la taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 108ss). Cette règle est en soi contraire au principe de la neutralité TVA et de l'égalité de traitement mais il est ainsi tenu compte du principe du transfert et du principe de la sécurité du droit.

4.- a) 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). En substance, l'AFC attire l'attention du l'intéressé sur le fait qu'une comptabilité qui n'est pas tenue correctement, de même que l'absence de boucléments, de documents et de pièces justificatives peuvent, notamment en cas de contrôle fiscal, avoir des répercussions préjudiciables et entraîner un calcul de la TVA par approximation (ch. 881 des Instructions, repris au ch. 892 des Instructions 2001).

b) D'après l'art. 47 al. 2 OTVA, l'assujetti doit conserver en bon ordre pendant six ans ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents. S'agissant du mode de conservation, l'art. 962 al. 2 CO demeure réservé, puisque certains contribuables ne sont pas tenus de s'inscrire au registre du commerce et ne sont donc pas astreints à tenir une comptabilité. Il est également précisé que lorsque, au terme du délai de conservation, la créance fiscale à laquelle se rapportent les pièces précitées n'est pas encore prescrite, cette obligation subsiste jusqu'à la survenance de la prescription (art. 47 al. 2 in fine OTVA; cf. également les ch. 938 ss. des Instructions). Sous l'angle de la LTVA, l'art. 58 al. 2 LTVA reprend pour l'essentiel les termes de l'OTVA mais la durée de conservation des pièces a été portée à dix ans (à ce sujet, cf. les ch. 943 ss. des Instructions 2001; Willi Leutenegger, Mwst.Com : Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, commentaire ad art. 58 LTVA, n. marg. 3).

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^{er} octobre 2004, en la cause C. [CRC 2003-003] consid. 2d/aa et 3a/cc ; JAAC 68.73 consid. 2b ; Archives vol. 63 p. 239, vol. 52 p. 238 consid. 4).

Le Tribunal fédéral a déjà confirmé la possibilité pour l'AFC de recourir, dans le cadre d'une taxation par estimation, à la méthode par extrapolation (*Umlage*), qui 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. Cette méthode ne peut cependant être appliquée qu'à la condition que les défauts constatés et les circonstances déterminantes prévalant pour la courte période contrôlée se retrouvent également au cours des périodes sujettes à extrapolation, de sorte que le résultat obtenu soit vraiment représentatif (Archives vol. 68 p. 665 consid. 6b et 6c ; ATF non publiés 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'impôt sur le chiffre d'affaires ; Mollard, op. cit., p. 552 et les nombreuses références de jurisprudence citées). Par circonstances déterminantes, on entend notamment la marche des affaires et la politique de l'entreprise.

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

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

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

5.- En l'espèce, le recourant conteste son assujettissement à la TVA à partir du 1^{er} janvier 1998 en attaquant l'estimation telle qu'effectuée par l'AFC. Il fait valoir principalement qu'il a présenté toutes les pièces nécessaires à l'établissement des kilomètres parcourus par ses véhicules dans le cadre de son activité et que l'administration aurait dès lors dû les prendre en compte pour calculer son chiffre d'affaires.

Au préalable, il sied de relever le fait non contesté que le recourant emploie un chauffeur. L'activité de ce dernier ne peut ainsi pas être considérée comme indépendante au sens de la TVA et son chiffre d'affaires ne peut dès lors pas faire l'objet d'une analyse distincte (cf. à ce sujet la décision du 20 décembre 2005 de la Commission de céans, en la cause X. [CRC 2004-224/225], consid. 4).

a) Il ressort du dossier en mains de la Commission de céans que l'autorité fiscale a procédé à juste titre à une estimation du chiffre d'affaires de l'activité du recourant dans les limites de son pouvoir d'appréciation, puisque la comptabilité de celui-ci n'avait pas été tenue régulièrement dès le début de son activité. Il convient de rappeler à cet égard qu'il découle du principe d'auto-taxation développé ci-dessus (consid. 3a) que c'est à l'assujetti lui-même d'établir la créance fiscale le concernant et qu'il est ainsi seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables, l'AFC n'intervenant que s'il ne remplit pas ses obligations. L'argument du recourant tendant à se retrancher derrière la lettre du 29 octobre 2002 de l'AFC pour ne pas remplir ses obligations légales ne résiste pas à l'examen. Par ce courrier, l'administration le rend en effet expressément attentif à son devoir de s'annoncer au cas où son activité venait ultérieurement à remplir les conditions d'assujettissement. Par ailleurs, le fait que le recourant ait produit au stade de la présente procédure les bilans et comptes d'exploitation de

1996 à 2001 ainsi que les relevés kilométriques pour 2002 et 2003 n'y change rien, puisque ceux-ci ne suffisent pas à considérer que la comptabilité ait été régulièrement tenue (cf. les considérants ci-dessus). De plus, le recourant n'a pas produit de disque tachygraphe pour les périodes en cause. La production des relevés hebdomadaires de l'activité de son employé concernant 2002 et 2003, précisément du 19 mars 2002 au 31 octobre 2003, ne saurait remplacer le livret de travail, imposé aux chauffeurs de taxi par l'art. 18 de l'ordonnance sur la durée du travail et du repos des conducteurs professionnels de véhicules légers affectés au transport de personnes et de voitures de tourisme lourdes (OTR2 ; RS 822.222).

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

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

b) 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. En l'occurrence, le recourant a certes produit, pour la première fois, par-devant la Commission de céans, des factures de garage relatives à son véhicule B mais ces documents justificatifs ne sont pas aptes à démontrer le bien-fondé de son recours ni susceptibles de contester l'estimation effectuée par l'AFC. Dans le cadre de son recours, l'occasion lui a pourtant été 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 telle qu'effectuée par l'AFC. En d'autres termes, le recourant étant dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond pas à la réalité, il lui revient d'en supporter les désavantages.

La Commission de céans n'a pas non plus de remarques à formuler quant à la méthode choisie par l'autorité fiscale, celle-ci ayant clairement exposé les différentes étapes de son calcul. Dans le cadre de la détermination des kilomètres parcourus, nécessaire à l'estimation des chiffres d'affaires de l'activité du recourant pour les périodes fiscales concernées par les décisions sur réclamation soumises à l'OTVA et à la LTVA (du 1^{er} janvier 1998 au 30 juin 2003), le recourant conteste le nombre de kilomètres parcourus retenus par l'AFC, les coefficients expérimentaux utilisés par l'administration pour déterminer le rendement kilométrique moyen relatif à la ville de A ainsi que les kilomètres parcourus à titre privé tels que retenus par l'AFC. Pour les raisons exposées ci-après, les griefs du recourant sont rejetés.

aa) Afin de reconstituer les chiffres d'affaires d'un éventuel assujettissement, l'administration détermine les kilomètres parcourus dont elle déduit ensuite les kilomètres à titre privé et les valorise en fonction du rendement kilométrique moyen établi par l'AFC pour chaque région, en l'espèce, la ville de A. En l'occurrence, les éléments comptables à disposition de l'administration pour déterminer les kilomètres parcourus par le recourant dans le cadre de son activité reposaient principalement sur des relevés kilométriques pour 2002 et 2003 établis par le recourant et son employé, M. D. Ne disposant pas des disques tachygraphes des véhicules en cause que le recourant se refuse à produire, l'autorité intimée s'est alors basée sur les données fournies par le Service des automobiles et de la navigation de A, obtenant ainsi l'état kilométrique pour le véhicule C. Ne disposant également d'aucune pièce permettant d'établir valablement les kilomètres effectués par le véhicule B, l'AFC s'est alors fondée sur l'état kilométrique du véhicule C pour établir les kilomètres parcourus par le véhicule B.

Certes, le recourant produit, pour la première fois, par-devant la Commission de céans, des factures de garage, à savoir d'entretien, propres au véhicule B, et souhaite qu'elles soient prises en compte dans l'évaluation de son chiffre d'affaires au même titre que les relevés kilométriques établis par son employé et lui-même. Il soutient d'ailleurs que « *ces relevés kilométriques sont la meilleure solution pour établir le chiffre d'affaires brut, car ils sont vérifiables* » et estime que des disques tachygraphes n'ont pas de valeur probante incontournable puisque celle des fiches kilométriques est supérieure (cf. la réplique du 12 mai 2002 du recourant, p. 2 et 4). A propos des disques tachygraphes, il estime qu'il n'était pas tenu, conformément à l'OTR2 et au vu des lettres du 29 octobre 2002 de l'AFC constatant son non-assujettissement, de les conserver plus de deux ans.

La Commission de céans rappelle qu'il convient à ce sujet de prendre en compte la pratique de l'autorité intimée. Celle-ci considère que les disques tachygraphes ont une valeur comptable reconnue puisqu'ils doivent répondre aux critères de l'art. 15 de l'OTR2. Le tachygraphe devant notamment être maintenu continuellement en fonction pendant l'activité professionnelle et les courses privées, l'AFC soutient que les disques d'enregistrement du tachygraphe donnent des indications fiables et complètes. A la lumière des prescriptions du droit suisse et spécialement au vu du principe d'auto-déclaration, la Commission de céans avalise cette pratique comme conforme au droit (cf. à ce sujet les décisions précitées de la Commission de recours du 8 avril 2005, consid. 4b/aa, et du 9 mars 2005, consid. 4b/aa/aaa).

Cela étant dit, des factures d'entretien pourraient être utiles pour déterminer le kilométrage du véhicule en question car elles contiennent des données qui se rapprochent sensiblement de celles des disques tachygraphes (cf. à ce sujet la décision de la Commission de céans du 11 août 2005, en la cause X. [CRC 2004-159/160], consid. 5b/aa). Cependant, la Commission de céans constate qu'en l'occurrence, les pièces produites par le recourant ne suffisent pas à démontrer que l'estimation de l'AFC est erronée. Au contraire, il faut constater que l'autorité intimée a fait preuve de modération dans l'approximation des kilomètres parcourus dans le cadre de l'activité du recourant, ceux-ci étant inférieurs aux kilomètres effectués tels qu'ils ressortent des documents produits par-devant la Commission de céans, à savoir des factures de garage et des relevés kilométriques. A ce propos, le raisonnement du recourant tendant à ne prendre en compte que les kilomètres parcourus par le véhicule B est incomplet puisqu'il exclut le véhicule C, pour lequel aucune pièce n'a d'ailleurs été produite par le recourant.

Au surplus, concernant l'argument du recourant selon lequel il n'était pas tenu de conserver les disques tachygraphes pour les périodes concernées, la Commission de céans rejoint l'avis de l'AFC, celle-ci constatant que même les disques tachygraphes compris dans le délai de deux ans n'ont pas été versés au dossier, ce qui fait douter de la bonne volonté du recourant à collaborer dans le cadre d'une estimation qu'il a lui-même provoquée. En outre, il ne faut pas perdre de vue que d'après l'art. 47 al. 2 OTVA, respectivement 58 al. 2 LTVA, l'assujetti doit conserver en bon ordre pendant six ans, respectivement dix ans, ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents. En tout état de cause, 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.

bb) Le recourant réfute les rendements kilométriques pris en compte par l'AFC, les considérant disproportionnés avec la situation et le rendement des taxis lausannois. La Commission de céans rappelle que lorsque l'AFC procède à une estimation, se basant sur des coefficients expérimentaux afin de se rapprocher le plus possible de la réalité, le fait que l'AFC se fonde sur les moyennes en vigueur dans la branche ne signifie toutefois pas que tous les chauffeurs de taxi ont un tel rendement. Il est toutefois nécessaire que l'assujetti qui présente un rendement kilométrique moyen supérieur ou inférieur à la moyenne puisse l'expliquer par des pièces justificatives, ce qui n'a d'ailleurs pas été fait. L'administration se réfère au rendement kilométrique moyen propre qu'elle a calculé pour chaque ville ou région afin d'établir les kilomètres parcourus par un chauffeur de taxi. Afin de cerner d'au plus près la réalité, l'administration tient compte du lieu, des tarifs en vigueur, des périodes concernées, des concessions octroyées, de l'activité des chauffeurs (de nuit ou de jour), de l'affiliation ou non à une centrale ainsi que de la taxe de base et des temps d'attente du chauffeur. Par là, la méthode de l'AFC permet de se rapprocher le plus possible de la réalité des entreprises de taxis, en fonction des spécificités de chaque ville, l'estimation restant toutefois approximative. Néanmoins, en omettant de tenir ses livres conformément aux exigences légales, le recourant est

lui-même responsable des quelques incertitudes qui peuvent encore subsister. Cette pratique de l'AFC a notamment été confirmée par la Commission de recours qui a eu l'occasion de confirmer sa jurisprudence, également pour la ville de F, puis pour celle de A (cf. les décisions précitées de la Commission de recours du 8 avril 2005, consid. 4b/cc, du 9 mars 2005, consid. 4b/bb, et du 24 janvier 2005, consid. 3e). Pour sa part, le Tribunal fédéral a considéré que cette pratique de l'administration ne souffrait aucune critique et a d'ailleurs confirmé les décisions précitées de la Commission de recours du 8 avril 2005 et du 9 mars 2005 (arrêts du Tribunal fédéral du 3 février 2006, en les causes V. [2A.253/2005] et M. [2A.297/2005], consid. 4.2, respectivement 4.3).

cc) Aux termes de l'art. 15 de l'OTR2, les courses effectuées à titre privé doivent être correctement indiquées et différenciées des autres, l'administration devant, dans le cas contraire, procéder à une estimation des kilomètres parcourus à titre privé. De pratique constante, l'AFC peut fixer jusqu'à 100 kilomètres parcourus par semaine, le contribuable pouvant alors prouver les kilomètres supplémentaires qu'il aurait parcourus à titre privé en présentant des justificatifs tels que des disques tachygraphes ou des cartes de contrôle. Cette pratique courante de l'administration a été confirmée par la Commission de céans (cf. les arrêts précités du Tribunal fédéral du 3 février 2006).

En l'espèce, l'AFC a examiné les documents produits par le recourant et est arrivée à la conclusion que ceux-ci ne mettent pas clairement en évidence les trajets parcourus à titre privé dans la période en cause, si bien que l'administration n'avait aucune raison de s'écarter de sa pratique en retenant 100 kilomètres par semaine. Le recourant n'apporte à ce sujet aucun élément permettant de remettre en cause le calcul de l'AFC. C'est en conséquence à bon droit que l'AFC a procédé par estimation.

6.– Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à confirmer l'estimation de l'AFC ainsi que l'assujettissement du recourant à la TVA avec effet au 1^{er} janvier 1998. En conséquence, le recours est rejeté et les décisions attaquées sont confirmées. Les frais de procédure, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis, dans le dispositif, à la charge du recourant qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 1 ss plus particulièrement 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]).

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation en application de l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1993 précitée,

prononce :

1. La jonction des causes CRC 2006-005 et CRC 2006-006 est ordonnée.
2. Le recours de X du 6 janvier 2006 est rejeté et les décisions sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 21 novembre 2005 sont confirmées.
3. Les frais de procédure, par Fr. 2'600.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments des chancellerie, sont mis à la charge du recourant et imputés sur les deux avances de frais pour un total de Fr. 2'600.--.
4. La présente décision est notifiée par écrit au représentant du recourant et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

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

décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ):

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

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le vice-président :

André Moser

La greffière :

Chantal Degottex