Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour I
A-281/2009
{T 0/2}

Arrêt du 14 octobre 2010

Composition

Pascal Mollard (président du collège),
Salome Zimmermann, Daniel Riedo, juges,
Chantal Schiesser-Degottex, greffière.

Parties

X._____,
représenté par Me Roger Mock, avocat, rue du Conseil-Général 18, 1205 Genève,
recourant,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

TVA; 1er semestre 2006 - 2ème semestre 2006; taxation par estimation (taxi); assujettissement rétroactif.

Faits :

A.
X._____ est chauffeur de taxi à Genève. Depuis juillet 2005, il est titulaire d'une concession A (taxis ayant droit de stationner sur le domaine public), avec un véhicule.

Afin de déterminer si cette activité entraînait son immatriculation en tant qu'assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'administration fédérale des contributions (AFC) procéda à un contrôle sur place le 21 mai 2007. Lors de celui-ci, il est apparu que l'activité était exercée par X._____ à titre indépendant depuis août 2003 et que la comptabilité présentée ne répondait pas aux exigences légales, ce qui amena l'AFC à procéder par estimation et à reconstituer le chiffre d'affaires réalisé par X._____ au cours des périodes du 1er semestre 2006 et du 2ème semestre 2006.

B.
Compte tenu 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 1er janvier 2006. Par la même occasion, elle lui accorda l'autorisation de remettre ses décomptes selon la méthode du taux de la dette fiscale nette (ci-après: TDFN). Pour la période contrôlée, il en est résulté un montant d'impôt dû sur le chiffre d'affaires de Fr. 4'466.-, plus intérêt moratoire dès le 30 novembre 2006 (décompte complémentaire [DC] n° _____ du 21 mai 2007).

C.
X._____ contesta dite reprise d'impôt par lettre du 19 juin 2007. L'AFC rendit, par acte du 16 octobre 2007, une décision formelle dans laquelle elle confirma son rappel d'impôt de Fr. 4'466.-, plus intérêt moratoire dès le 30 novembre 2006. En date du 15 novembre 2007, X._____, par le conseil de Maître Roger Mock, à Genève, déposa une réclamation contre la décision précitée, en contestant l'estimation des chiffres d'affaires effectuée par l'AFC et en concluant à ce qu'il ne soit pas assujetti à la TVA au 1er janvier 2006.

D.
Après un délai supplémentaire imparti par l'AFC à X._____ afin qu'il régularise sa réclamation, l'autorité fiscale rendit une décision le 3

décembre 2008, par laquelle elle rejeta la réclamation et persista à réclamer la somme de Fr. 4'466.- pour les périodes des deux semestres 2006, plus intérêt moratoire.

E.
Par envoi recommandé du 15 janvier 2009, X._____ (ci-après: le recourant), par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté un recours auprès du Tribunal administratif fédéral (TAF) contre la décision sur réclamation de l'AFC du 3 décembre 2008. Il conclut à ce qu'il ne soit pas assujetti à la TVA dès le 1er janvier 2006 et que la dette fiscale ne lui soit pas réclamée. Tout en soulignant l'exactitude de sa comptabilité compte tenu de son activité, le recourant conteste le calcul du chiffre d'affaires par estimation, en constatant notamment que le résultat est sans lien avec la réalité, tel que le nombre de kilomètres parcourus à vide, vu les conditions particulières de circulation de Genève.

F.
Invitée à présenter une réponse, l'AFC a renoncé, par courrier du 13 mars 2009, à en déposer une, estimant que les considérations émises dans sa décision sur réclamation suffisent à elles seules à sceller le sort du recours. L'autorité inférieure conclut au rejet de celui-ci, avec suite de frais.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants qui suivent.

Droit :

1.
1.1 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le TAF (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions rendues par l'AFC peuvent être contestées devant le TAF conformément à l'art. 33 let. d LTAF. La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (art. 37 LTAF).

En l'occurrence, la décision de l'autorité inférieure a été rendue le 3 décembre 2008 et a été notifiée le lendemain au recourant. Le recours a été adressé au TAF le 15 janvier 2009. Compte tenu des féries prévues à l'art. 22a al. 1 let. c PA, selon lequel les délais fixés en jours ne courent pas du 18 décembre au 2 janvier inclusivement, le recours est intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En outre, le recours satisfait aux exigences posées à l'art. 52 PA. Il est par conséquent recevable et il convient d'entrer en matière.

1.2 La loi fédérale du 12 juin 2009 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Les dispositions de l'ancien droit ainsi que leurs dispositions d'exécution demeurent applicables à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance avant leur abrogation (art. 112 al. 1 LTVA). Dans la mesure où l'état de fait concerne les périodes du 1er semestre 2006 et du 2ème semestre 2006, la présente cause tombe ainsi matériellement sous le coup de la loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (aLTVA de 1999, RS 2000 1300 et les modifications ultérieures).

Sur le plan de la procédure, le nouveau droit de procédure s'applique à toutes les procédures pendantes à l'entrée en vigueur de la LTVA (art. 113 al. 3 LTVA; concernant l'interprétation restrictive de cette disposition, cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6986/2008 du 3 juin 2010 consid. 1.2 et A-1113/2009 du 24 février 2010 consid. 1.3). S'agissant de l'appréciation des preuves, l'art. 81 al. 3 LTVA n'entre pas en ligne de compte si l'ancien droit matériel demeure applicable (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4417/2007 du 10 mars 2010 consid. 1.3.2). Enfin, la possibilité d'une appréciation anticipée des preuves demeure admissible, même dans le nouveau droit et a fortiori pour les cas pendants (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4785/2007 du 23 février 2010 consid. 5.5; Message du Conseil fédéral sur la simplification de la TVA du 25 juin 2008 dans la Feuille fédérale [FF] 2008 p. 6394 s.; PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 1126 ch. 157).

2.

2.1 Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 49 let. a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 49 let. b PA) ou l'inopportunité (art. 49 let. c PA; cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., n. 2.149; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines

Verwaltungsrecht, 5e éd., Zurich/Bâle/Genève 2006, n. marg. 1758 ss). Le Tribunal administratif fédéral applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (cf. art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. II, Berne 2002, p. 265). La procédure est régie par la maxime inquisitoire, ce qui signifie que le Tribunal administratif fédéral définit les faits et apprécie les preuves d'office et librement (cf. art. 12 PA). Les parties doivent toutefois collaborer à l'établissement des faits (cf. art. 13 PA) et motiver leur recours (cf. art. 52 PA). En conséquence, l'autorité saisie se limite en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y invitent clairement (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, no 677).

2.2 Le Tribunal administratif fédéral s'impose toutefois une certaine retenue dans son examen en matière de taxation par estimation et reprend ainsi la jurisprudence en la matière de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC) (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1397/2006 et A-1398/2006 du 19 juillet 2007 consid. 2.1, A-1535/2006 du 14 mars 2007 consid. 2.1; décision de la CRC 2004-023 du 10 mai 2005 consid. 1b, du 24 octobre 2005, publiée dans la JAAC 70.41 consid. 2d/cc, et du 14 mai 2003, publiée dans la JAAC 67.122 consid. 2c/cc). Par contre, pour voir si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies, l'examen du Tribunal administratif fédéral – à l'instar de la CRC – est illimité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 4.3; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4360/2008 et A-4415/2008 du 4 mars 2010 consid. 2.6.1, A-1454/2006 du 26 septembre 2007 consid. 2.1; décision de la CRC du 3 décembre 2003, publiée dans la JAAC 68.73 consid. 1c; voir également PASCAL MOLLARD/XAVIER OBERSON/ANNE TISSOT BENEDETTO, Traité TVA, Bâle 2009, p. 881 s. n. 277 s.).

2.3 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. Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1604/2006 du 4 mars 2010 consid. 3.5, A-1557/2006 du 3 décembre 2009 consid. 1.6, A-680/2007 du 8 juin 2009 consid. 5, A-1596/2006 du 2 avril 2009 consid. 1.4; MOOR, op. cit., p. 263 ; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n° 2021, p. 419).

3.

3.1 En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 46 aLTVA ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5460/2008 du 12 mai 2010 consid. 2.5.1, A-4360/2008 et A-4415/2008 du 4 mars 2010 consid. 2.4, avec renvois; cf. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 421ss). Cela signifie 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 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 [Commentaire DFF], p. 37; arrêt du Tribunal fédéral 2C_614/2007 du 17 mars 2008 consid. 4.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4072/2007 du 11 mars 2009 consid. 2.1, A-6150/2007 du 26 février 2008 consid. 2.4). Enfin, il incombe à l'assujetti lui-même d'examiner et de contrôler s'il remplit les conditions d'assujettissement (arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1619/2006 du 7 avril 2009 consid. 2.2, A-1634/2006 du 31 mars 2009 consid. 3.1 à 3.3).

3.2 Aux termes de l'art. 21 aLTVA, 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, publié dans les Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 68 p. 669; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-4360/2008 et A-4415/2008 du 4 mars 2010 consid. 2.1, ainsi que A-1578/2006 du 2 octobre 2008 consid. 2.2). Demeure réservée la limitation de l'art. 25 al. 1 let. a aLTVA, 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.-.

3.3 Selon l'art. 28 al. 1 aLTVA, 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, Lausanne 2000, p. 108 ss). 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 (JAAC 63.76 consid. 3b/bb).

4.

4.1 Selon l'art. 58 al. 1 aLTVA, 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 2001 sur la TVA (Instructions 2001), rédigées suite à l'adoption de l'aLTVA (ch. 881 ss; arrêt du Tribunal fédéral 2C_426/2007 du 22 novembre 2007, publié dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2008, 2ème partie, p. 20 ss consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5875/2009 du 16 juin 2010 consid. 3.2.2, A-1634/2006 du 31 mars 2009 consid. 3.5). 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 (ch. 893 des Instructions 2001). En substance, l'AFC attire l'attention de l'intéressé sur le fait que toutes les recettes et toutes les dépenses doivent être

enregistrées, dans l'ordre chronologique et accompagnées d'un libellé approprié, dans les livres de caisse, de comptes de chèques postaux et de banque (ou dans les comptes correspondants). Ces enregistrements doivent être additionnés de façon suivie et les soldes des comptes doivent être établis périodiquement. Les soldes doivent être comparés avec les espèces en caisse relevées régulièrement, les avis de situation de l'office des chèques postaux et les extraits des comptes bancaires. Des livres régulièrement tenus, accompagnés d'un compte d'exploitation et d'un bilan, sont plus crédibles et constituent de meilleurs moyens de preuve que de simples relevés épars sans bilan de clôture (Instructions 2001, ch. 881 ss). De plus, une comptabilité qui n'est pas tenue correctement, de même que l'absence de bouclements, 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. 892 des Instructions 2001).

4.2 Conformément à l'art. 58 al. 2 aLTVA, l'assujetti doit conserver en bon ordre pendant dix ans ses livres comptables, pièces justificatives, papiers d'affaires et autres documents. 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. 58 al. 2 in fine aLTVA; cf. également les ch. 943 ss des Instructions 2001 ; WILLI LEUTENEGGER, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle 2000, n. 3 ad art. 58 aLTVA).

5.

5.1 Aux termes de l'art. 60 aLTVA, 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_170/2008 du 30 juillet 2008 consid. 4, 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-5875/2009 du 16 juin 2010 consid. 3.4, A-5460/2008 du 12 mai 2010 consid. 2.5.3, A-1475/2006 du 20 novembre 2008 consid. 2.3, A-1634/2006 du 31 mars 2006 consid. 3.6). En particulier, une telle estimation a lieu lorsque des violations de règles formelles concernant la tenue de la comptabilité sont d'une gravité telle que la véracité matérielle des résultats comptables est remise en cause (arrêt du Tribunal fédéral 2A.437/2005 du 3 mai 2006

consid. 3.1; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-705/2008 du 12 avril 2010 consid. 2.4 et 4.1, A-1560/2007 du 20 octobre 2009 consid. 4.3). Ainsi, 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, dans : Archives vol. 69, p. 520 ss; concernant l'aLTVA, voir 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 consid. 3.2; voir les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1857/2007 et A-1911/2007 du 6 avril 2010 consid. 5.1, A-1379/2007 du 18 mars 2010 consid. 4.1 et les nombreuses références citées; voir également 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2; NICOLAS SCHALLER/YVES SUDAN/PIERRE SCHEUNER/PASCAL HUGUENOT, TVA annotée, Genève Zurich Bâle 2005, ad art. 60 aLTVA ch. 2.3 p. 270 et les références citées).

5.2 Dans la procédure de recours, l'assujetti peut contester et remettre en cause, d'une part la réalisation des conditions de l'estimation et, d'autre part, l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que telle. Il a la possibilité de fournir les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère manifestement 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 manifestement inexact de l'estimation (arrêt du Tribunal fédéral 2A.109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.3 et 4.5; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1429/2006 du 29 août 2007 consid. 2.4, A-1721/2006 du 6 mars 2007 consid. 4.1; JAAC 64.47 consid. 5b dans la RDAF 2000, 2e partie, p. 350). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 in fine; 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 de très importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que le Tribunal de céans remplace par sa propre appréciation celle de l'instance précédente.

6.
En l'espèce, le recourant conteste son assujettissement à la TVA à partir du 1er janvier 2006 en attaquant l'estimation du chiffre d'affaires de son activité telle qu'elle a été effectuée par l'AFC. Il fait valoir que l'estimation aboutit à un résultat sans lien avec la réalité, en mettant l'accent sur l'exactitude de sa comptabilité compte tenu de son activité, ainsi que sur les kilomètres qu'il a parcourus à vide. En l'état, il y a d'abord lieu d'examiner si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies (consid. 6.1). Le cas échéant, il s'imposera de vérifier la pertinence de l'estimation effectuée par l'AFC (consid. 6.2), avant de contrôler l'exactitude du moment du début de l'assujettissement du recourant ayant conduit à une immatriculation rétroactive (consid. 6.3).

6.1
6.1.1 Il ressort du dossier 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'a pas été tenue régulièrement dès le début de son activité, ses courses quotidiennes étant en particulier relevées sporadiquement et ses recettes journalières n'étant pas comptabilisées de manière détaillée, alors que d'importants montants ont été encaissés en espèces. Il convient de rappeler à cet égard qu'il découle du principe d'auto-taxation développé ci-dessus (consid. 3.1) que c'est à l'assujetti lui-même d'examiner s'il remplit les conditions d'assujettissement et, le cas échéant, d'établir la créance fiscale le concernant, l'assujetti étant 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.

6.1.2 Le Tribunal de céans rappelle également que seul un examen de l'ensemble des livres permet de s'assurer que la totalité des mouvements de marchandises et des opérations imposables a bien été régulièrement passé en compte (Archives 58 p. 380 et 35 p. 49 s.). Précisément, les art. 17 et 18 de l'ordonnance du 6 mai 1981 sur la durée du travail et du repos des conducteurs professionnels de véhicules légers affectés au transport de personnes et de voitures de tourisme lourdes (OTR 2 ; RS 822.222) imposent un livret de travail aux chauffeurs de taxi, livret qui sera emporté lors de chaque course, que le conducteur présentera sur demande à l'autorité d'exécution et qu'il remplira d'une écriture lisible et indélébile (arrêt du Tribunal fédéral 2A.297/2005 du 3 février 2006 consid. 3.3). Pour sa part, le Tribunal fédéral a considéré que lorsqu'on se trouve en présence d'un nombre important de transactions en espèces, la tenue d'un livre de caisse prend une importance centrale, ce qui est le cas pour les entreprises de taxis, l'essentiel des transactions s'effectuant au comptant. Le livre de caisse doit alors satisfaire à des exigences élevées (Archives vol. 55 p. 570 ss consid. 2c).

6.1.3 En l'occurrence, d'importantes lacunes dans la comptabilité du recourant, notamment différentes irrégularités et des pièces manquantes ont été constatées. Ce sont principalement les suivantes: aucun compte de caisse n'a été tenu pour l'année 2005; le compte de caisse de l'année 2006 présente durant toute l'année un solde négatif et les recettes sont reportées globalement à la fin de l'année, de manière à équilibrer le compte; les livres de caisse des années 2005 à 2006 se résument à des inscriptions dans un agenda, dans lequel le recourant a consigné de manière non systématique les vacances et les recettes lorsqu'il travaillait; le recourant ne conserve pas systématiquement les pièces comptables en relation avec son activité de taxi, notamment les copies des quittances des courses effectuées qui n'ont pas été conservées; aucun rapport journalier avec le détail des courses n'est tenu, de sorte qu'aucun rapprochement avec les disques tachygraphes n'est possible; les disques tachygraphes de l'année 2003 n'ont pas été conservés; le rendement kilométrique moyen (moins de Fr. 1.70) est beaucoup trop faible par rapport aux données d'expérience de l'AFC, soit Fr. 2.40 pour la région genevoise; enfin, les recettes annuelles selon le compte d'exploitation sont beaucoup trop faibles au vu des kilomètres parcourus.

Par conséquent, ces différents éléments et les montants enregistrés dans la comptabilité ne renseignent pas complètement et exactement sur l'ensemble des recettes encaissées et l'AFC était ainsi contrainte de déterminer par estimation le chiffre d'affaires réalisé par le recourant au cours de la période contrôlée, afin de pouvoir vérifier si son assujettissement devait avoir lieu. 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 4.2, 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 3.2 [dont les nombreuses références citées] et 3.3). En l'occurrence, les conditions d'une estimation par l'AFC étaient manifestement réalisées sur le principe, quelles que soient les conditions (alternatives) considérées pour la mise en oeuvre d'une estimation (consid. 5.1 ci-dessus).

6.1.4 Le recourant se réfère en vain à sa situation en matière d'impôt cantonal, où le fisc a retenu l'exactitude des bilans et des comptes de pertes et profits présentés.

En effet, selon la jurisprudence, l'appréciation en matière d'impôts directs ne peut revêtir qu'une valeur d'indice. Ceci est dû au fait que même si elles se recoupent partiellement, les notions d'impôt direct et de TVA ne peuvent être considérées comme équivalentes, car elles sont intimement liées aux buts différents assignés à ces deux contributions, soit l'imposition du revenu net, respectivement la consommation finale (arrêt du Tribunal fédéral du 27 octobre 2000 dans la RDAF 2001, 2ème partie, p. 56 consid. 4b/bb; voir également les arrêts du Tribunal fédéral 2C_220/2008 du 9 septembre 2008 consid. 5.1, 2A.47/2006 du 6 juillet 2006 consid. 3.2, 2A.222/2002 du 4 septembre 2002 consid. 3.4; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-6148/2007 du 7 décembre 2009 consid. 5.2.1.3, A-3822/2007 du 3 juin 2008 consid. 2.1.4, A-1353/2006 du 7 avril 2008 consid. 2.8 et 3.7.1, A-1530/2006 du 18 mars 2008 consid. 3.1.3). Il ne faut donc pas perdre de vue les prescriptions en matière de comptabilité et de conservation des livres et des pièces justificatives de l'AFC en matière de TVA (voir les Instructions 2001, ch. 878 ss; cf. consid. 4.1 ci-dessus).

Enfin, il importe de rappeler 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 (MOLLARD, op. cit., p. 524 ; RIVIER/ROCHAT, op. cit., p. 169).

6.2 S'agissant de l'estimation elle-même, il convient de se référer à la détermination des kilomètres parcourus, nécessaire pour pouvoir estimer le chiffres d'affaires de l'activité du recourant. Celui-ci conteste le nombre de kilomètres parcourus tel que retenu par l'AFC, dont ceux parcourus à vide, vu les conditions particulières de circulation de Genève.

6.2.1 Afin de reconstituer les chiffres d'affaires déterminants pour un éventuel assujettissement à la TVA, l'administration établit les kilomètres parcourus par année pour chaque véhicule, dont elle déduit ensuite les kilomètres parcourus à titre privé, pour enfin les valoriser au rendement kilométrique moyen qu'elle a établi pour chaque région.

Il y a lieu de rappeler ici que lorsqu'elle procède à une estimation, l'administration fiscale se base sur des coefficients expérimentaux afin de se rapprocher le plus possible de la réalité de la branche concernée (sur la notion de ces chiffres d'expérience, voir les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3123/2008 du 27 avril 2010 consid. 2.8.1 et A-5754/2008 du 5 novembre 2009 consid. 2.8). 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 néanmoins nécessaire que l'assujetti qui présente un rendement kilométrique moyen supérieur ou inférieur à la moyenne puisse l'expliquer par des pièces justificatives. L'administration se réfère au rendement kilométrique moyen qu'elle a calculé pour chaque ville ou région afin d'établir les kilomètres parcourus par un chauffeur de taxi. Afin de se rapprocher le plus possible de la réalité, l'administration tient compte du lieu, des tarifs en vigueur, des périodes concernées, des concessions octroyées, de l'activité des chauffeurs, de l'affiliation ou non à une centrale, ainsi que de la taxe de base et des temps d'attente du chauffeur. Ainsi, la méthode de l'AFC, confirmée par le Tribunal fédéral, permet de cerner au plus près la réalité des entreprises de taxis, en fonction des spécificités de chaque ville (arrêts du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009 consid. 5.2, 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 3.3 in initio,

2A.297/2005 du 3 février 2006 consid. 4 et 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2). En omettant de tenir ses livres conformément aux exigences légales, le recourant est par ailleurs lui-même responsable des quelques incertitudes qui peuvent encore subsister.

L'assujetti a – sur une demande en ce sens (voir les art. 26 à 28 PA) – un droit d'être entendu sur ces chiffres d'expérience. Il découle de ce droit la possibilité pour le recourant de consulter le dossier spécial y afférent (ATF 122 I 109 consid. 2a, 131 V 35 consid. 4.2; arrêt du Tribunal fédéral 2A.485/2004 du 18 mai 2005 consid. 9 et les références citées; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-3123/2008 du 27 avril 2010 consid. 2.8.5, A-1857/2007 et A-1911/2007 du 6 avril 2010 consid. 6.2.3; voir également les décisions CRC 2002-158 du 8 juin 2004 consid. 4d et CRC 2002-117 du 18 juillet 2003 consid. 1d, ainsi que la décision incidente CRC 2003-054 du 19 septembre 2003). Eu égard au secret fiscal (concernant la TVA, voir l'art. 55 aLTVA), la personne sollicitant un droit à la consultation dudit dossier ne doit cependant se voir accorder le droit de consulter les données et les chiffres invoqués à titre comparatif que dans la mesure où ceux-ci ne peuvent pas ensuite être mis en relation avec certains assujettis identifiables (ATF 105 Ib 181 consid. 4b). La communication des chiffres est ainsi admissible, pour autant que l'identification des entreprises de comparaison ne soit pas possible (arrêt du Tribunal fédéral 2A.651/2005 du 21 novembre 2006 consid. 2.5, publié dans la RDAF 2007 II p. 140 ss, ainsi que le commentaire de Xavier Oberson et Jacques Pittet dans les Archives vol. 77 p. 45 ss). En outre, l'octroi du droit de consulter les pièces ne doit pas conduire à dévoiler des secrets d'affaires ou d'entreprise d'autres assujettis, même lorsque ces pièces sont anonymisées (arrêt du Tribunal fédéral 2A.651/2005 du 21 novembre 2006 consid. 2.9.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5754/2008 du 5 novembre 2009 consid. 2.8.5). La question de savoir dans quelle mesure les données contenues dans le dossier concerné peuvent être utiles à l'assujetti pour attaquer la procédure de taxation par estimation n'est pas décisive. Il n'est pas non plus déterminant de savoir si elle a informé l'assujetti au sujet des fondements de sa reprise fiscale, si elle lui a démontré de manière détaillée quels aspects ont été pris en considération pour le calcul du chiffre d'affaires et comment les valeurs comparatives compilées ont été utilisées (arrêt du Tribunal fédéral précité du 21 novembre 2006 consid. 2.9.3; voir également Martin Kocher, Einsichtnahme auch in ein vertrauliches "Spezialdossier" der ESTV – Neue Rechtspraxis erlaubt

vertiefte Akteneinsicht – noch ungeklärte Aufdeckungspflicht, dans: l'Expert comptable 2007 n° 3 p. 201 ss, en particulier le consid. 3.2.3).

En la présente cause, il suffit d'observer que le recourant n'a pas requis la production du dossier spécial et que ce dernier ne devait donc pas, au vu de ce qui précède, lui être spontanément présenté, dès lors que les chiffres d'expérience établis ne sont pas, en soi, contestés.

6.2.2 En l'occurrence, vu les lacunes constatées dans la comptabilité du recourant et les différentes contradictions qui en ressortent, l'AFC s'est basée sur les disques tachygraphes (sauf pour 2003, année pour laquelle elle s'est basée sur les données du carnet de service). De ces kilomètres, l'administration a ensuite déduit les kilomètres privés, à raison de 1200 kilomètres par année pour les vacances et 100 kilomètres par semaine. Elle a ainsi obtenu le total des kilomètres effectués à titre professionnel. Afin d'obtenir le chiffre d'affaires reconstitué pour la période allant du 1er août 2003 au 31 décembre 2006, l'AFC a valorisé le total des kilomètres professionnels parcourus au rendement kilométrique moyen de la branche pour la région genevoise, soit Fr. 2.40 par kilomètre pour l'année 2006, respectivement Fr. 2.20 pour l'année 2005 et Fr. 2.00 pour la période allant du 1er août 2003 au 31 décembre 2004, afin de tenir compte du fait que la concession A n'avait été obtenue qu'en juillet 2005.

Il est également nécessaire de rappeler la valeur comptable reconnue aux disques tachygraphes, puisque ceux-ci doivent répondre aux critères de l'art. 15 OTR 2. Le tachygraphe devant notamment être maintenu continuellement en fonction pendant l'activité professionnelle et les courses privées, le Tribunal fédéral a confirmé que les données résultant des disques tachygraphes, couvrant une période plus longue que des factures de garage, sont plus représentatives de l'activité de taxi. De telles données jouissent donc d'une présomption de précision plus importante, puisqu'elles proviennent de tachygraphes homologués dont doivent être munis les véhicules servant au transport professionnel de personnes conformément à l'art. 100 al. 1 de l'ordonnance du 19 juin 1995 concernant les exigences techniques requises pour les véhicules routiers (OETV, RS 741.41) (arrêts du Tribunal fédéral 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 4.2, 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2).

6.2.3 L'argument du recourant estimant que les kilomètres parcourus à vide n'ont pas été pris en compte dans le calcul de l'AFC ne résiste pas à l'examen. L'autorité inférieure considère qu'avec la méthode d'estimation choisie, à savoir celle prenant en compte le rendement kilométrique moyen, les courses effectuées à vide n'ont pas besoin d'être estimées, puisqu'elles ont été prises en compte de manière globale dans la détermination du rendement kilométrique moyen pour la région genevoise. De plus, l'AFC explique qu'il est impossible de ressortir des disques tachygraphes les kilomètres parcourus à vide. Le Tribunal de céans ne peut que constater que le recourant n'apporte aucune pièce qui justifierait ses dires et qui invaliderait l'estimation de l'AFC.

6.2.4 Il s'ensuit que l'estimation du chiffre d'affaires réalisé par le recourant s'avère tout à fait plausible et que l'assujetti n'a aucunement prouvé qu'elle pouvait se révéler manifestement mal fondée. Par ailleurs, l'assujetti bénéficie du TDFN, nécessaire pour fixer l'impôt préalable à valoir sur les dépenses de marchandise et de matériel, ainsi que sur les investissements et les frais généraux, qui est ainsi pris en compte de manière forfaitaire. Le Tribunal de céans n'a pas de raison de remettre en cause l'application du TDFN, même si cette manière de faire, clairement favorable au recourant, ne va pas sans poser certains problèmes de légalité et de rétroactivité (voir la brochure spéciale n° 02 de l'AFC, ch. 2.4.1, appliquée dès le 1er janvier 2008; voir aussi les arrêts du Tribunal administratif fédéral A-2149/2008 et A-2170/2008 du 17 mai 2010 consid. 6.2.7, A-1614/2006 du 1er octobre 2008).

6.3 S'agissant, enfin, de l'assujettissement lui-même et de la date de l'immatriculation rétroactive, il sied de les confirmer à la lumière de l'estimation effectuée. Certes, dans son mémoire, le recourant conteste le dépassement de la limite des Fr. 75'000.-. Mais c'est oublier que l'estimation de l'AFC porte sur les deux chiffres d'affaires décisifs, soit sur le montant déterminant pour l'assujettissement (art. 28 al. 1 aLTVA), autant que sur le chiffre d'affaires imposable (art. 43 ss aLTVA). En l'occurrence, l'estimation fait ressortir, pour l'année 2005, un chiffre d'affaires de Fr. 86'097.- pour un impôt dû de Fr. 4'477.-, ce qui a entraîné l'immatriculation du recourant au 1er janvier 2006. Et pour l'année 2006, l'estimation de l'AFC fait ressortir un chiffre d'affaires de Fr. 85'886.- pour un impôt dû de Fr. 4'466.-, qui confirme l'assujettissement du recourant en 2007 et qui fait l'objet de

la créance fiscale réclamée. Il est vrai que ces deux montants (Fr. 86'097.- pour 2005 et Fr. 85'886.- pour 2006) ne sont pas les mêmes, mais l'estimation de l'AFC ne paraît pas contestable pour autant, car elle couvre clairement les périodes déterminantes pour l'assujettissement, soit l'année 2005, aussi bien que celles afférentes à la naissance de l'impôt, à savoir découlant du chiffre d'affaires réalisé en 2006. Bien que le recourant s'en prenne à la date du début de son assujettissement en concluant ne pas être affilié à la TVA au 1er janvier 2006, il convient de constater qu'il ne produit aucune pièce pouvant expliquer et justifier ces dires. Aucun indice résultant du dossier n'infirme à première vue la pertinence du moment de la rétroactivité décidée par l'autorité fiscale. Un contrôle plus approfondi du Tribunal de céans ne s'impose donc pas.

7.
Les considérations qui précèdent conduisent le TAF à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA et de l'art. 1 du Règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2), les frais de procédure, par Fr. 900.-, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge du recourant qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée au recourant (art. 64 al. 1 PA a contrario, respectivement art. 7 al. 1 FITAF a contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 900.-, sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance de frais déjà versée du même montant.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. _____ ; Acte judiciaire)

Le président du collège : La greffière :

Pascal Mollard Chantal Schiesser-Degottex

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (voir art. 42 LTF).

Expédition :