Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour I
A-6552/2007
A-7166/2007
{T 0/2}

Arrêt du 19 mai 2009

Composition

Pascal Mollard (président du collège), Markus Metz, Lorenz Kneubühler, juges,
Chantal Schiesser-Degottex, greffière.

Parties

X._____,
représentée par la Fiduciaire CM Fidatel SA,
chemin du Devin 72, 1012 Lausanne,
recourante,

contre

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

Objet

TVA (OTVA - LTVA); taxi; assujettissement rétroactif; taxation par estimation (1er semestre 1998 au 1er semestre 2003).

Faits :

A.
X._____ exerce l'activité de chauffeur de taxi à A._____. Elle est titulaire d'une concession A (taxis ayant droit de stationner sur le domaine public) avec deux véhicules, l'un avec le numéro d'immatriculation VD XX, qu'elle conduit, et l'autre avec le numéro d'immatriculation VD YY, conduit par sa fille, Y._____.

B.
Pour vérifier l'exactitude des renseignements fournis par X._____ dans le questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA qu'elle a signé le 11 novembre 2002, l'AFC procéda à un contrôle sur place les 8 et 9 juillet 2003. Il est apparu que la comptabilité présentée par X._____ ne répondait pas aux exigences légales, ce qui a amené l'AFC à procéder par estimation et à reconstituer le chiffre d'affaires réalisé par X._____ au cours de la période allant du 1er semestre 1998 au 1er semestre 2003.

Compte tenu des résultats de l'estimation effectuée, X._____ fut inscrite au registre des contribuables de l'AFC en tant qu'assujettie obligatoire, avec effet rétroactif au 1er janvier 1998. Par la même occasion, elle lui accorda l'autorisation de remettre ses décomptes selon la méthode du taux de dette fiscale nette (TDFN).

Afin de respecter le changement de régime fiscal intervenu au 1er janvier 2001, l'AFC scinda sa créance en deux parties. Pour la période allant du 1er semestre 1998 au 2e semestre 2000, à savoir celle régie par l'OTVA, un montant d'impôt dû sur le chiffre d'affaires de Fr. 17'333.- plus intérêt moratoire dès le 31 août 2001 (décompte complémentaire [DC] n° 210685 du 9 juillet 2003) lui fut réclamé et, pour la période allant du 1er semestre 2001 au 1er semestre 2003, à savoir celle régie par la LTVA, un montant d'impôt dû sur le chiffre d'affaires de Fr. 16'884.- plus intérêt moratoire dès le 31 août 2001 (DC n° 2100686 du 9 juillet 2003) lui fut également réclamé.

C.
X._____, par l'intermédiaire de son mandataire, contesta les reprises d'impôt par lettre du 22 juillet 2003. Estimant qu'elle n'apportait aucun élément permettant de modifier les DC en question, l'AFC rendit, par actes du 8 septembre 2003, deux décisions formelles

dans lesquelles elle confirma ses rappels d'impôt de Fr. 17'333.- et de Fr. 16'884.-.

D.
Par lettre du 25 septembre 2003, X._____, toujours par l'intermédiaire de son représentant, déposa une réclamation contre les décisions précitées, en contestant l'estimation des chiffres d'affaires effectuée par l'AFC, notamment le rendement kilométrique et l'estimation des kilomètres parcourus, et par conséquent son assujettissement à la TVA.

E.
Par courriers des 13 et 23 octobre 2003 et 12 juillet 2007, l'AFC accorda plusieurs délais à X._____, afin qu'elle régularise sa réclamation, produise des pièces justificatives et réponde à certaines questions en vue d'éclaircir l'état de fait. X._____ répondit aux diverses demandes par envois des 14 octobre 2003, 31 octobre 2003 et 16 août 2007.

F.
L'AFC rendit deux décisions sur réclamation le 30 août 2007 par lesquelles elle confirma l'inscription de X._____ au registre des assujettis TVA et persista à réclamer les sommes de Fr. 17'333.- et Fr. 16'884.- pour les périodes allant du 1er semestre 1998 au 1er semestre 2003 plus intérêt moratoire dès le 31 août 2001.

G.
Par envoi recommandé exprès du 30 septembre 2007, X._____ (ci-après: la recourante), par l'intermédiaire de son mandataire, a interjeté deux recours auprès du Tribunal administratif fédéral contre les décisions sur réclamation de l'AFC du 30 août 2007. Elle conclut avoir tenu de manière probante sa comptabilité, estimant les exigences de l'AFC ni applicables ni appropriées. La recourante conteste le calcul du chiffre d'affaires par estimation, notamment l'utilisation des divers coefficients, en constatant que le résultat est sans lien avec la réalité économique.

H.
Invitée à présenter une réponse, l'AFC a renoncé, par courriers du 22 novembre 2007, à déposer une réponse, estimant que les considérations émises dans ses décisions sur réclamation suffisent à

elles seules à sceller le sort des recours. L'autorité inférieure conclut au rejet des recours, avec suite de frais.

I.
Par répliques du 4 février 2008, la recourante s'est déterminée en produisant des nouvelles pièces justificatives. Tout en réitérant les propos déjà exposés précédemment, la recourante met l'accent sur le caractère social de ses courses et des tarifs réduits appliqués, ainsi que sur le tarif kilométrique applicable à la commune de B._____, où elle exerce une grande partie de son activité.

J.
L'autorité inférieure a déposé une duplique par envois du 10 avril 2008, admettant partiellement le recours en ce sens et requérant que le point 2 du dispositif de ses décisions sur réclamation du 30 août 2007 soit modifié en prenant en compte de deux avis de crédit à établir dès l'entrée en force du prononcé du Tribunal administratif fédéral, soit Fr. 3'563.- pour la période OTVA et Fr. 3'471.- pour la période LTVA. L'AFC a pris ainsi en compte les nouveaux arguments étayés par les justificatifs y relatifs de la recourante, notamment les rendements kilométriques applicables pour la commune de B._____. Ce faisant, l'autorité inférieure estime que la recourante a été en mesure de rendre plausible que la taxation ne correspondait en partie pas à la réalité; elle l'a adaptée dans ce cadre-là. Un double de la duplique a été dûment communiqué à la recourante en date du 15 avril 2008 auquel elle n'a pas réagi.

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

Le Tribunal administratif fédéral considère :

1.

1.1 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.) et à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2006, 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'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (LTVA, RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1er 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'occurrence, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération en ce qui concerne les périodes fiscales allant du 1er janvier 1998 au 31 décembre 2000, si bien que l'OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1er 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 allant du 1er janvier 2001 au 30 juin 2003 également litigieuses.

1.2 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (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 aux art. 33 et 34 LTAF. En particulier, les décisions rendues par l'administration fédérale des contributions peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral 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, les décisions de l'autorité inférieure ont été rendues le 30 août 2007 et ont été notifiées le lendemain à la recourante. Les recours ont été adressés au Tribunal administratif fédéral le 30 septembre 2007. Ils sont ainsi intervenus dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. En outre, les recours satisfont aux exigences posées à l'art. 52 PA. Ils sont par conséquent recevables et il convient d'entrer en matière.

1.3 D'après 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/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, ch. 3.17), une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (ATF 131 V 224 consid. 1, 128 V 126 consid. 1 et les références citées, 122 II 368 consid. 1a). Dans le même sens, si deux recours se dirigent contre la même décision, qu'ils concernent les mêmes parties et les mêmes questions de droit, il convient, pour des raisons d'économie de procédure, de les traiter ensemble (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1478/2006 et A-1477/2006 du 10 mars 2008 consid. 2).

En l'occurrence, la recourante a déposé deux recours, contestant formellement les deux décisions rendues sur réclamation par l'AFC. Celles-ci présentent une étroite unité dans les faits et posent les mêmes questions de droit, dans la mesure où elles concernent toutes deux la question de l'assujettissement de la recourante. Le fait qu'elles concernent des périodes fiscales distinctes, l'une réglant la question précitée sous l'angle de l'OTVA pour les périodes fiscales allant du 1er semestre 1998 au 2ème semestre 2000 et la seconde réglant la même question mais cette fois sous l'angle de la LTVA pour les périodes allant du 1er semestre 2001 au 2e semestre 2003, ne modifie en rien ce qui précède. Il convient ainsi de rendre une seule et même décision en la matière, de procéder à une jonction de cause, sans qu'il ne se justifie de rendre une décision incidente de jonction séparément susceptible de recours (art. 46 al. 1 let. a PA a contrario), celle-ci ne pouvant causer aucun préjudice irréparable. Partant, il convient de réunir les causes A-6552/2007 et A-7166/2007 sous un seul numéro de dossier, soit le A-7166/2007.

2.

2.1 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. 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. 38; 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 et 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 et A-1634/2006 du 31 mars 2009 consid. 3.1 à 3.3).

2.2 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, publié in Archives vol. 68 p. 669; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1578/2006 du 2 octobre 2008 consid. 2.2). 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.-.

2.3 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 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 (Jurisprudence des

autorités administratives de la Confédération [JAAC] 63.76 consid. 3b/ bb).

3.

3.1 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). Les Instructions 2001 sur la TVA (Instructions 2001), rédigées suite à l'adoption de la LTVA, ont repris les mêmes principes (cf. ch. 881 ss; arrêt du Tribunal fédéral 2C_426/2007 du 22 novembre 2007 in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2008, 2ème partie, p. 20 ss consid. 3.1; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1634/2006 du 31 mars 2009 consid. 3.5). En substance, l'AFC attire l'attention de l'intéressé sur le fait qu'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. 881 des Instructions, repris au ch. 892 des Instructions 2001).

3.2 Conformément à 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 (respectivement l'art. 957 al. 1 CO depuis la révision de la comptabilité commerciale, en vigueur depuis le 1er juin 2002 [cf. le Message du Conseil fédéral du 31 mars 1999 in FF 1994 4753]), 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. A ce propos, le Conseil fédéral a rappelé, dans son message précité relatif à la révision de la comptabilité commerciale, que les dispositions du CO concernant la conservation des livres sont également importantes pour les artisans et les entreprises qui ne sont pas obligées par le CO à tenir une comptabilité, car les dispositions du droit commercial relatives à l'obligation de tenir et de conserver les livres s'appliquent également en droit fiscal, la révision ne changeant en rien cette situation car il ne serait pas judicieux de renoncer à l'unité du droit commercial et du droit fiscal (FF 1994 4763, qui renvoie aux 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, publiées en 1979 et qui constitue l'exemple le plus frappant des effets du droit commercial sur le droit fiscal, selon le Conseil fédéral). 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 2000, n. 3 ad art. 58 LTVA).

4.

4.1 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_170/2008 du 30 juillet 2008 consid. 4 et 2A.552/2006 du 1er février 2007 consid. 3.2; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1634/2006 du 31 mars 2006 consid. 3.6 et A-1475/2006 du 20 novembre 2008 consid. 2.3). 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 (arrêts 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 LTVA ch. 2.3 p. 270 et les références citées).

4.2 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.580/1999 du 21 juin 2000; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1429/2006 du 29 août 2007 consid. 2.4 et A-1721/2006 du 6 mars 2007 consid. 4.1; JAAC 64.47 consid. 5b in 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 (cf. 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.

5.
En l’espèce, la recourante conteste son assujettissement à la TVA à partir du 1er janvier 1998 en attaquant l’estimation telle qu’effectuée par l’AFC. Elle fait valoir qu’elle a tenu la comptabilité de son activité de manière probante, les exigences de l'AFC n'étant ni applicables, ni appropriées à sa situation. La recourante constate que l'utilisation des divers coefficients aboutit à un résultat sans lien avec sa réalité économique. De plus, elle met l'accent sur le caractère socio-économique de son activité qu'elle exerce de manière partiellement bénévole. En l'état, il y a d'abord lieu d'examiner si les conditions d'une taxation par estimation sont réunies (consid. 5.1). Le cas échéant, il s'imposera de vérifier la pertinence de l'estimation effectuée par l'AFC (consid. 5.2), avant de contrôler l'exactitude du moment du début de l'assujettissement de la recourante ayant conduit à une immatriculation rétroactive (consid. 5.3).

5.1

5.1.1 Il ressort du dossier que l’autorité fiscale a néanmoins procédé à juste titre à une estimation du chiffre d’affaires de l’activité de la recourante dans les limites de son pouvoir d’appréciation, puisque la comptabilité de celle-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. 2.1) 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.

A cet égard, la recourante fait valoir que les exigences de l'AFC ne sont pas appropriées à sa situation de non-assujettie à la TVA et qu'elle n'était dès lors liée que par l'art. 957 du code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) qui prend en compte la nature et l'étendue des affaires selon les normes de la profession. Selon celle-ci, les données du compteur, qui calcule le prix des courses, devraient, en tant que chiffre d'affaires, être totalisées en fin de période (jour, semaine, mois) et reportées sur un carnet, les informations étant ensuite transmises à une fiduciaire pour l'établissement des états financiers. Néanmoins, la recourante fait remarquer que la plupart des chauffeurs de taxi ne remplissent pas de tel carnet, à savoir de livre de

caisse proprement dit, soit pour des raisons de commodité, soit parce qu'ils n'en voient pas l'utilité.

5.1.2 Pourtant, le Tribunal de céans rappelle 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. 49s). De plus, le Tribunal fédéral considère 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 paraît être le cas pour les entreprises de taxi, 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).

5.1.3 En raison d'importantes lacunes constatées dans la comptabilité de la recourante, l'AFC était contrainte de déterminer par estimation le chiffre d'affaires réalisé par celle-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 (arrêts du Tribunal fédéral 2A.569/2006 du 28 février 2007 consid. 4.2 et 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 3.2 [dont les nombreuses références citées] et 3.3). Par conséquent, les conditions d'une estimation par l'AFC étaient dès lors réalisées sur le principe.

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).

5.2

5.2.1 S'agissant de l'estimation elle-même, il faut d'abord constater qu'en l'occurrence, la recourante n'a produit, pour seules pièces comptables, que les disques tachygraphes (19 boîtes) de ses véhicules, le compte de pertes et profits de l'exercice 2002 ainsi que, lors de sa réplique, plusieurs attestations pour justifier le caractère bénévole et social de son activité. 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, elle ne l’a pas saisie, les documents nécessaires faisant entièrement défaut.

Dans le cadre de la détermination des kilomètres parcourus, nécessaire à l’estimation des chiffres d’affaires de l’activité de la recourante pour les périodes fiscales concernées par les décisions sur réclamation, la recourante conteste le nombre de kilomètres parcourus retenus par l’AFC, les coefficients expérimentaux utilisés par l’administration pour déterminer le rendement kilométrique moyen, ainsi que les kilomètres parcourus à titre privé tels que retenus par l’AFC.

5.2.2 Afin de reconstituer les chiffres d’affaires d’un éventuel assujettissement en la matière, l’administration détermine les kilomètres parcourus, dont elle déduit ensuite les kilomètres à titre privé, pour enfin les valoriser au rendement kilométrique moyen établi par l’AFC pour chaque région. En l’occurrence, les éléments comptables à disposition de l’administration pour déterminer les kilomètres parcourus par la recourante reposent sur des disques tachygraphes propres aux véhicules. La recourante explique d'ailleurs elle-même que les disques tachygraphes, bien qu'ils ne font véritablement pas partie de la comptabilité, donnent des indications sur les kilomètres parcourus, peuvent opérer une distinction entre l'activité privée et professionnelle du véhicule et permettent ainsi de reconstituer, à l'aide du rendement kilométrique, le chiffre d'affaires dégagé par l'activité de taxi.

Les disques tachygraphes ont une valeur comptable reconnue, puisqu’ils doivent répondre aux critères de l’art. 15 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). 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 jouissant 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 et 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2).

Aux termes de l'art. 15 al. 2 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. A ce sujet, la nouvelle teneur de cette disposition, en vigueur depuis le 1er novembre 2006, confirme l'obligation de bien distinguer les courses effectuées à titre privé des autres. De pratique constante, l'AFC fixe 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 disques tachygraphes ou cartes de contrôle. Cette pratique de l'administration a été confirmée dans son principe (arrêt du Tribunal fédéral 2A.253/2005 du 3 février 2006 consid. 4.2; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions CRC 2001-100 du 12 août 2002 consid. 3c/bb, publiée in Archives vol. 73 / 2004 p. 228ss).

5.2.3 En l'occurrence, les disques tachygraphes, bien qu'incomplets, des deux véhicules font état des kilomètres des années 1998 à 2003. L'AFC a également examiné les documents produits par la recourante 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, soit 5'200 kilomètres parcourus par année à titre privé. Cette estimation prend d'ailleurs en compte les vacances en France de la recourante, ainsi que les autres kilomètres effectués à titre privé. Ceux-ci n'étant étayé par aucun justificatifs adéquat, l'AFC a dès lors estimé les trajets du domicile au lieu de travail. Au vu de l'art. 15 de l'ORT2, les disques tachygraphes présentés n'indiquent pas précisément les kilomètres effectués à titre privé durant l'ensemble de la période concernée et l'administration était donc fondée à procéder à une estimation des kilomètres parcourus à titre privé.

5.2.4 Lorsqu'elle procède à une estimation, l'AFC se base 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. 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 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. Par là, 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 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). Néanmoins, en omettant de tenir ses livres conformément aux exigences légales, le recourant est lui-même responsable des quelques incertitudes qui peuvent encore subsister.

En l'occurrence, pour la ville de A._____, l'analyse effectuée a fait ressortir, pour les titulaires d'une concession A, un rendement kilométrique moyen de Fr. 2.50 jusqu'au 31 janvier 2002 et de Fr. 2.70 dès le 1er février 2002. Pour la commune de B._____, l'AFC a, dans sa duplique, retenu un rendement de Fr. 1.70 au kilomètre. L'AFC a ainsi revu partiellement l'estimation telle qu'arrêtée dans la décision attaquée, en tenant compte des caractéristiques de la commune de B._____ et donc de la situation particulière de la recourante. L'autorité inférieure a alors conclu à un avis de crédit de Fr. 3'563.-, à établir dès l'entrée en force du prononcé du Tribunal administratif fédéral.

5.2.5 L'AFC a clairement exposé les différentes étapes de son calcul du chiffre d'affaires brut estimé, ainsi que de l'impôt dû correspondant calculé en appliquant la méthode du taux de dette fiscale nette, 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, en

l'occurrence, l'estimation des chiffres d'affaires, ni l'application du TDFN, même si cette manière de faire 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 l'arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1614/2006 du 1er octobre 2008). Dans ces circonstances, le Tribunal administratif fédéral confirme l'estimation telle qu'effectuée et rectifiée par l'AFC quant au rendement kilométrique applicable pour la commune de B._____.

5.3 S'agissant, enfin, de la date de l'immatriculation rétroactive, il sied de la confirmer à la lumière de l'estimation effectuée. D'ailleurs, la recourante ne s'en prend finalement qu'à l'estimation elle-même et non à la réalisation des conditions d'assujettissement ni davantage à la date de son début. En tout cas, sa motivation ne se fonde pas directement sur une application prétendument erronée de l'art. 21 al. 1 OTVA respectivement 28 al. 1 LTVA (cf. consid. 2.3 ci-dessus). 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.

6.

6.1 Les considérations qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à admettre partiellement le recours, au sens du considérant 5.2.4 ci-dessus. En revanche, le recours doit être rejeté dans la mesure où il a trait au fondement même de la détermination par voie d'estimation du chiffre d'affaires de la recourante et de son assujettissement rétroactif.

6.2 Les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 5'300.-, sont mis à la charge de la recourante. 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 art. 5 de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative [RS 172.041.0]). Conformément à l'art. 63 al. 3 PA, des frais de procédure ne peuvent être mis à la charge de la partie qui a gain de cause que si elle les a occasionnés en violant des règles de procédure, ce qui est le cas en l'espèce. La recourante a en effet remis les moyens de preuves, qui ont conduit à l'admission partielle du recours, lors de la présente procédure, et ce bien qu'elle a été maintes fois invitée, lors de la procédure par-devant l'autorité inférieure, à remettre les pièces justificatives nécessaires. La

recourante a ainsi provoqué inutilement la présente procédure et doit en répondre (arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1643/2006 du 19 août 2008 consid. 4, A-1566/2006 du 11 août 2008 consid. 5.2 et A-1367/2006 du 2 juin 2008 consid. 7.1 et 7.2). Pour les mêmes raisons, il n'est pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA e contrario, voir également art. 7 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2] e contrario).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Les causes A-6552/2007 et A-7166/2007 sont jointes et réunies sous un seul numéro de dossier, soit le A-7166/2007.

2.
Le recours est admis partiellement au sens du considérant 5.2.4 et les décisions de l'AFC du 30 août 2007 sont réformées en leur chiffre 2., en ce sens que les montants devant faire l'objet de la reprise fiscale sont fixés à Fr. 13'770.- et Fr. 13'413.- conformément aux ch. 1 des conclusions formulées dans les dupliques du 10 avril 2008 de l'AFC. Les décisions attaquées sont confirmées pour le surplus.

3.
Les frais de procédure, d'un montant total de Fr. 5'300.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est imputé sur les avances de frais déjà versées de Fr. 2'600.- et Fr. 2'700.-.

4.
Il n'est pas alloué de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Recommandé)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. _____ ; Recommandé)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

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 :