

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 28 mai 2003 en la cause X [CRC 2001-212])

Mehrwertsteuer. Formelle Beschwerde Voraussetzungen (Art. 52 VwVG). Ermessenseinschätzung (Art. 48 MWSTV). Bestreitung einer internen Schätzung. Überprüfungsergebnis der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK).

- Minimale gesetzliche Voraussetzungen in Bezug auf die Begründung und die Anträge der Beschwerde (E. 2a und b). Es sind keine zu strengen formellen Bedingungen für die Beschwerde eines Nicht-Juristen zu stellen und sinngemässe Anträge wie eine summarische Begründung können den gesetzlichen Anforderungen genügen (E. 2c).
- Mittel der Bestreitung gegen eine interne Schätzung (E. 4d). Es ist gerichtsnotorisch, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) sich auf die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung stützt, sofern diese eingereicht worden und glaubwürdig sind, um den realisierten Umsatz zu schätzen (E. 4e).
- Obwohl die SRK die Ausführung der Schätzung mit einer gewissen Zurückhaltung überprüft, muss sie eingreifen, wenn bestimmte Elemente der Akten von Anfang an auf eine Verletzung des Ermessens der ESTV hindeuten (E. 5b/bb).
- Vorliegend wurde das Ermessen verletzt, weil die Schätzung der ESTV dazu führte, ungefähr 50 % des gesamten Umsatzes für die Jahre 1999 und 2000 zu besteuern während die Steuer für die Vorjahre nur ungefähr 30 % dieses Umsatzes ausmachte, ohne dass diese Erhöhung begründet wurde (E. 5b/bb).
- Es rechtfertigt sich demnach, die Beschwerde teilweise gutzuheissen und die Sache für eine neue interne Schätzung für die Jahre 1999 und 2000 an die ESTV zurückzuweisen (E. 5c).

Taxe sur la valeur ajoutée. Conditions formelles à respecter par un recours (art. 52 PA). Taxation par estimation (art. 48 OTVA). Contestation d'une estimation interne. Pouvoir d'examen de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC).

- Conditions minimales exigées par la loi en ce qui concerne la motivation et les conclusions du recours (consid. 2a et b). On ne saurait poser des conditions formalistes trop sévères au recours d'un non-juriste et des conclusions implicites, ainsi qu'une motivation sommaire peuvent suffire à remplir les exigences légales (consid. 2c).
- Moyens de contestation à l'encontre d'une estimation interne (consid. 4d). Il est de notoriété judiciaire que l'Administration fédérale des contributions (AFC) se fonde, s'ils sont produits et sont crédibles, sur le bilan et le compte de profits et pertes pour estimer le chiffre d'affaires réalisé (consid. 4e).
- Même si la CRC fait preuve d'une certaine réserve dans l'examen de l'exécution de l'estimation, elle doit intervenir lorsque les éléments mêmes du dossier font apparaître ab initio une violation du pouvoir d'appréciation de l'AFC (consid. 5b/bb).
- Violation du pouvoir d'appréciation en l'espèce, l'estimation de l'AFC conduisant à imposer environ 50% du chiffre d'affaires total pour les années 1999 et 2000 alors que l'impôt se montait seulement à environ 30% de ce chiffre d'affaires pour les années précédentes, sans que cette hausse ne repose sur aucun élément explicatif (consid. 5b/bb).
- Il se justifie donc d'admettre partiellement le recours et de renvoyer la cause à l'AFC pour une nouvelle estimation interne pour les années 1999 et 2000 (consid. 5c).

Imposta sul valore aggiunto. Condizioni formali di un ricorso (art. 52 PA). Tassazione attraverso una stima (art. 48 OIVA). Contestazione di una stima interna. Potere d'esame della Commissione di ricorso in materia di contribuzioni (CRC).

- Condizioni minime poste dalla legge per quanto riguarda la motivazione e le conclusioni del ricorso (consid. 2a e b). Non si possono porre condizioni formali troppo severe al ricorso di una persona senza formazione giuridica. Conclusioni implicite e una motivazione sommaria possono essere sufficienti per soddisfare le esigenze legali (consid. 2c).
- Mezzi di contestazione contro una stima interna (consid. 4d). È noto alle autorità giudiziarie che l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), per stimare la cifra d'affari realizzata, si fonda sul bilancio e sul conto perdite e profitti, se sono stati prodotti e risultano credibili (consid. 4e).
- Anche se la CRC esamina la stima con una certa riserva, essa deve intervenire quando gli elementi stessi dell'incarto evidenziano ab initio una violazione del potere d'apprezzamento dell'AFC (consid. 5b/bb).
- Violazione del potere d'apprezzamento nella fattispecie, poiché la stima dell'AFC porta a tassare circa il 50% della cifra d'affari totale per gli anni 1999 e 2000, mentre l'imposta ammontava solo a circa il 30% di questa cifra d'affari per gli anni precedenti, e tale aumento non si basa su elementi probanti (consid. 5b/bb).
- È pertanto giustificato ammettere parzialmente il ricorso e rinviare la causa all'AFC per una nuova stima interna per gli anni 1999 e 2000 (consid. 5c).

Résumé des faits:

A. X exploite en raison individuelle l'établissement médico-social psychogériatrique Y. Cet établissement a pour but l'accueil de pensionnaires âgés ayant besoin de soins médicaux et d'encadrement social.

B. Par courrier du 25 juin 2001, l'Administration fédérale des contributions (AFC) pria X de remplir, puis de lui renvoyer jusqu'au 15 août 1999 le «Questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA» (ci-après: le questionnaire d'assujettissement). Par courrier du 4 octobre 1999, X s'opposa à son assujettissement et pria l'AFC de rendre une décision formelle au sens de l'art. 51 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). Le 27 octobre 1999, l'AFC rendit une décision formelle dans laquelle, notamment, elle constata que l'établissement médico-social Y ne remplissait pas les conditions lui permettant d'être reconnu d'utilité publique et somma X de déclarer et d'imposer les chiffres

d'affaires réalisés à partir du 1er janvier 1995, d'indiquer par écrit jusqu'au 15 novembre 1999 la totalité des chiffres d'affaires imposables et de remplir le questionnaire d'assujettissement qui lui avait été envoyé. Le 28 octobre 1999, X déposa une réclamation contre la décision précitée.

C. Le 24 novembre 1999, l'AFC somma X de lui fournir, dans un délai de trois jours, en particulier la totalité du chiffre d'affaires réalisé depuis le 1er janvier 1995, ainsi que de lui renvoyer, dans ce même délai, le questionnaire d'assujettissement. Le 6 décembre 1999, l'AFC reçut de X ledit questionnaire dûment rempli et signé, ainsi que les bilans pour les années 1994 à 1998 et les comptes de profits et pertes pour les années 1993 à 1998. Sur la base de ces documents, l'AFC informa X que son établissement ne répondait pas aux exigences légales et aux conditions fixées par la pratique pour être reconnu d'utilité publique et fixa à celui-ci un délai au 4 décembre 2000 pour se déterminer sur le maintien de sa réclamation. X ne répondit pas à ce courrier.

D. Le 21 novembre 2001, l'AFC rendit une décision sur réclamation. Elle rejeta la réclamation de X, confirma l'assujettissement de celui-ci à la TVA pour un montant d'impôt de 205'349 Fr. pour les périodes fiscales du 1er trimestre 1995 au 4e trimestre 2000 selon décompte complémentaire du 21 novembre 2001. Elle répéta que la reconnaissance du caractère d'intérêt public de l'établissement médico-social Y par le canton de Vaud ne répondait pas à l'interprétation de la notion d'utilité publique établie par la pratique de l'AFC, pratique confirmée par la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de céans ou de recours) et le Tribunal fédéral. Elle précisa qu'au vu du chiffre d'affaires indiqué dans le questionnaire d'assujettissement et de la comptabilité produite, X remplissait les conditions subjectives d'assujettissement. En outre, sur le plan de l'objet de l'impôt, l'AFC expliqua qu'elle était habilitée à procéder par voie d'estimation, X n'ayant pas spontanément déclaré et imposé ses chiffres d'affaires soumis à l'impôt. Elle procéda alors à une évaluation sur la base des chiffres d'affaires indiqués dans le questionnaire d'assujettissement et de la comptabilité produite.

E. Par courrier du 28 novembre 2001 adressé à l'AFC, X (ci-après: le recourant) fait valoir que le montant réclamé ne correspond pas à la réalité et a établi un nouveau décompte pour les années 1995 à 2000. Il a annexé un tableau intitulé «EMS Y 1995-1999» à son courrier. Le 10 décembre 2001, l'AFC a transmis ce courrier à la Commission de céans, considérant celui-ci comme un recours contre sa décision sur réclamation du 21 novembre 2001. Par courrier du 14 décembre 2001, la Commission de recours a invité le recourant à compléter son recours dans un délai de trois jours dès réception de ce courrier, jugeant la motivation incomplète s'agissant du chiffre d'affaires. Par lettre du 19 décembre 2001, le recourant explique que la diminution du nombre de journées entre 1995 et 2000 est due à la fermeture, en août 1997, du Chalet Z. Il précise encore que le forfait facturé aux résidents comporte des soins non soumis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

F. Dans sa réponse du 31 janvier 2002, l'AFC conclut, sous suite de frais, principalement, à l'irrecevabilité du recours et, subsidiairement, au rejet de celui-ci. Elle relève que le recourant ne semble plus s'opposer à son assujettissement à la TVA pour les périodes fiscales du 1er janvier 1995 au 31 décembre 2000 et qu'il conteste uniquement le montant de l'impôt. S'agissant de la recevabilité du recours, elle allègue qu'il n'est pas possible de chiffrer le montant exact de la dette fiscale, faute de conclusion chiffrée précise et univoque. Elle fait également valoir que les courriers du recourant ne permettent pas d'apprécier quels sont les points contestés, ni les motifs pour lesquels le recourant critique les bases de calcul pour la reprise fiscale opérée. Elle soutient que pour ces raisons, le recours doit être déclaré irrecevable. Quant à l'évaluation des chiffres d'affaires imposables et du calcul de l'impôt dû par le recourant, elle observe qu'en application de l'art. 47 al. 3 OTVA, l'AFC a édité une pratique en collaboration avec des représentants des homes à l'intention des établissements médico-sociaux (EMS). Elle ajoute que 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. Elle précise que le recourant n'ayant pas spontanément déclaré et imposé ses chiffres d'affaires soumis à l'impôt, elle était habilitée à procéder par voie d'estimation sur la base du dossier. Elle a dès lors imposé les chiffres d'affaires soumis à la TVA pour les années 1995 à 1998 «au brut», soit au taux forfaitaire de 4,5% par simplification. Pour les chiffres d'affaires imposables pour les années 1999 et 2000, elle a procédé à une estimation dans la mesure où le recourant n'a communiqué aucun montant, ni remis des documents qui auraient permis d'effectuer le calcul exact. Elle a en particulier comparé les chiffres d'affaires pour les années précédentes et a imposé le montant estimé «au brut», soit au taux forfaitaire de 5.1%.

G. Dans sa réplique du 25 mars 2002, le recourant précise qu'il ressort notamment clairement du tableau joint à sa lettre du 28 novembre 2001 qu'il admet devoir les montants de 97'347.11 Fr. pour les années 1995 à 1999 et 14'426.08 Fr. pour l'année 2000. Quant au montant de l'impôt dû, il explique que le nombre de journées enregistrées pour l'EMS Y, qui s'appelaient le Chalet Z en 1995 et en 1996, ressort de la lettre du 7 mars 2002 de la Centrale d'encaissement des Etablissements sanitaires vaudois. En ce qui concerne l'année 2000, le nombre de journées d'hospitalisation s'élève à 5'322 ainsi qu'il ressort du rapport annuel 2000 de la Centrale d'encaissement des Etablissements sanitaires vaudois. Il ajoute qu'en 1999 et 2000, le nombre de nuits a baissé en raison de la fermeture du Chalet Z. Il produit comme preuve les comptes 1999/2000. Il relève encore que l'estimation de l'AFC n'est pas justifiable, car elle représente un montant supérieur à celui retenu par l'AFC pour 1998, ne tenant pas compte de la fermeture du Chalet Z en 1997.

H. L'AFC a déposé sa duplique le 7 mai 2002. Elle relève encore une fois que le recourant ne remet pas en cause son assujettissement à la TVA pour la période fiscale du 1er janvier 1995 au 31 décembre 2000. Elle observe également que le recourant fournit des chiffres très différents dans ses écritures successives et qu'elle se basera dès lors sur les seuls chiffres indiqués par le recourant dans sa réplique. Elle précise que le recourant ne saurait se servir des incertitudes qu'il laisse planer sur sa propre comptabilité et qu'il propose d'appliquer une calculation incomplète, puisqu'il ne tient compte que d'une partie des prix des pensions qu'il a réellement facturées, sans tenir compte de toute une série d'autres chiffres d'affaires imposables. Elle souligne que pour la période fiscale 1995 à 1998, elle s'est basée sur les chiffres indiqués par le recourant lui-même et que pour les années 1999 et 2000, elle n'a eu d'autre choix que de déterminer les chiffres d'affaires imposables par estimation. Elle allègue que le recourant prétend désormais calculer ses chiffres d'affaires imposables sur la base de données qui lui ont été fournies par des tiers et dont une partie est forfaitaire. Elle fait valoir, d'une part, que le recourant n'apporte pas la preuve que les différentes données à la base de son calcul TVA effectué dans sa réplique sont complètes et dignes de foi au regard de ses comptes de profits et pertes et, d'autre part, que le calcul effectué dans la réplique ne tient pas compte de toute une série de chiffres d'affaires qu'il a réalisés.

Extrait des considérants:

1. (...)

2.a. La décision sur réclamation de l'autorité fiscale est datée du 21 novembre 2001 et a été reçue par le recourant au plus tôt le

22 novembre 2001. Le 28 novembre 2001, soit dans le délai légal de recours, le recourant a écrit à l'AFC en lui expliquant que le montant réclamé ne correspondait pas à la réalité. Conformément à l'art. 8 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), l'AFC a transmis ce courrier à la Commission fédérale de recours en matière de contributions. Comme la lettre du recourant du 28 novembre 2001 ne remplissait pas les conditions minimales exigées par la loi en ce qui concerne la motivation du recours, la Commission de céans a impartit au recourant un délai de trois jours pour compléter son recours. Dans ce laps de temps, le recourant a expédié un nouveau recours, dont la recevabilité est remise en doute par l'AFC. Celle-ci soutient que le contenu du courrier du recourant du 28 novembre 2001 ne contient aucune conclusion chiffrée précise et univoque qui permet de déterminer le montant de l'impôt exact que le recourant reconnaît devoir pour les périodes considérées. Elle ajoute que ce courrier ne permet pas d'apprécier quels sont les points contestés, ni les motifs pour lesquels le recourant critique les bases de calcul pour la reprise fiscale opérée. Quant au courrier du 19 décembre 2001, elle observe que le recourant n'apporte aucun élément supplémentaire susceptible d'apprécier les prétentions qu'il formule. Il convient dès lors d'examiner tout d'abord ce problème.

b. En principe, un recours doit remplir certaines conditions minimales, afin que l'autorité de recours puisse l'examiner. Ainsi, aux termes de l'art. 52 al. 1 PA, le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire; celui-ci doit y joindre l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. L'art. 52 al. 2 PA précise que si le recours ne satisfait pas à ces exigences ou si les conclusions ou les motifs du recourant n'ont pas la clarté nécessaire, sans que le recours soit manifestement irrecevable, l'autorité de recours impartit au recourant un court délai supplémentaire pour régulariser le recours. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, ce court délai ne devrait pas dépasser la durée de trois jours (ATF 112 Ib 636; Archives de droit fiscal suisse [Archives], vol. 68 p. 434 consid. 3b/cc, vol. 60 p. 366 consid. 2c). Cette brièveté s'explique par le fait que l'art. 52 al. 2 PA ne doit pas servir à prolonger à volonté le délai de recours de trente jours, ce dernier étant en effet un délai légal, non prolongeable par définition (art. 22 al. 1 PA).

On ne saurait toutefois déduire de ce qui précède que l'acte de recours n'est soumis à aucune exigence minimale. Pour que l'art. 52 al. 2 PA s'applique, il faut au moins qu'une personne déterminée exprime, de façon reconnaissable, sa volonté de recourir pour obtenir la modification d'une situation juridique particulière qui résulte d'une décision et qui la concerne (ATF 117 Ia 131 consid. 5c, ATF 112 Ib 636 consid. 2b; Archives, vol. 60 p. 366 consid. 2b; Alfred Kölz / Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 1998 ch. 607, p. 217). A défaut, le recours est manifestement irrecevable et l'art. 52 al. 2 PA ne s'applique pas (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 4 janvier 1996, publiée dans la JAAC 61.20 consid. 5a).

Outre l'existence de la volonté de recourir, le recours doit encore contenir une motivation et des conclusions pour pouvoir être considéré comme recevable. Les conclusions servent à porter à la connaissance de l'autorité de recours quelles sont les prétentions du recourant (André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 914-915). A cet égard, il convient de relever que la jurisprudence n'exige pas que celles-ci soient explicitement formulées en tant que telles; il suffit que l'on puisse déduire de la motivation du recours quels sont les éléments de la décision attaquée qui sont contestés (voir la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 4 janvier 1996 précitée, consid. 5b avec les renvois). En particulier, lorsque le recours est interjeté par un non-juriste, il ne faut pas se montrer trop exigeant du point de vue formel ou des termes utilisés (décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 octobre 1998, en la cause A. [CRC 1998-039], consid. 2; André Moser, in Moser/Uebersax, *Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998 ch. 2.84 avec les renvois).

En ce qui concerne la motivation, celle-ci doit appuyer les conclusions et expliquer pour quelle raison le recourant conteste la décision (Grisel, op. cit., vol. II, p. 915 s.). Il est admis qu'une motivation même sommaire est suffisante. Il faut néanmoins que l'on comprenne sur quels points et pour quelles raisons la décision attaquée est contestée (ATF 118 Ib 135 consid. 2, ATF 113 Ib 287 consid. 1; Archives, vol. 61 p. 823 consid. 2a, vol. 60 p. 415 consid. 1a; Kölz/Häner, op. cit. ch. 601, p. 215; Fritz Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, 2e éd., Berne 1983, p. 197). En outre, les motifs invoqués doivent toujours se rapporter à l'objet de la contestation (ATF 118 Ib 135 consid. 2; Grisel, op. cit., vol. II, p. 915; Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. II, Berne 1991, p. 437).

c. En l'espèce, la première lettre du recourant datée du 28 novembre 2001 et transmise par l'AFC, précise que:

«le montant dû que vous nous indiquez dans votre courrier ne correspond pas à la réalité. Par la présente, nous vous demandons de bien vouloir le corriger sur la base des informations annexées et de nous faire parvenir un nouveau décompte».

Dans les pièces justificatives annexées au recours, le recourant a notamment expédié un tableau intitulé «TVA EMS Y 1995-1999» duquel il ressortait que la TVA s'élevait à 97'347.11 Fr. pour les années 1995 à 1999 et à 14'426.08 Fr. pour l'année 2000. Dans le délai supplémentaire de trois jours, le recourant a adressé à la Commission de céans un nouveau courrier dans lequel il expliquait les raisons de la baisse de son chiffre d'affaires entre 1995 et 2000 et que le forfait facturé aux résidents comportait des soins non soumis à la TVA.

La Commission de céans relève qu'au vu des explications fournies par le recourant, il n'est pas trop difficile de déduire des courriers des 28 novembre et 19 décembre 2001 que le recourant souhaite l'annulation de la décision du 21 novembre 2001 en tant qu'elle l'assujettit au paiement d'un impôt qu'il considère non conforme aux chiffres d'affaires réalisés. A cet effet, il conteste l'estimation faite par l'AFC et invoque le fait que son chiffre d'affaires a diminué en raison de la fermeture du Chalet Z et que le forfait facturé aux résidents comportait des soins non soumis à la TVA. Il admet devoir payer le montant TVA indiqué dans son tableau intitulé «TVA EMS Y 1995-1999», de sorte qu'il est aisé de déduire le montant que le recourant conteste devoir payer à titre de TVA. On rappelle que l'on ne saurait poser des conditions formalistes trop sévères au recours d'un non-juriste et que des conclusions implicites, ainsi qu'une motivation sommaire peuvent suffire à remplir les exigences de l'art. 52 PA. Dans ces conditions, il convient d'entrer en matière sur le présent recours.

3. (...)

4.a.-c. (principe de l'auto-taxation; obligations comptables; taxation par estimation interne et externe; possibilité de contester une taxation par estimation[250])

d. Le recourant qui souhaite contester une estimation interne de l'AFC dispose de deux moyens pour le faire: en premier lieu, il peut remettre les décomptes trimestriels de TVA correspondant aux périodes fiscales concernées, dûment complétés et signés,

toutes les rubriques nécessaires du décompte devant être complétées de manière crédible (JAAC 63.27 consid. 5c/bb); en second lieu, il peut aussi contester le montant de l'estimation interne, en expliquant dans quelle mesure les chiffres retenus par le fisc ne sont pas exacts, en s'attaquant aux éléments retenus par le fisc pour procéder à la taxation ou encore en fournissant des éléments pertinents visant à établir en quoi la taxation attaquée n'est pas conforme à la réalité (arrêt du Tribunal fédéral du 13 octobre 1998, publié dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1999, 2e partie, p. 175 s. consid. 3d). Il ne suffit donc pas d'expliquer seulement les motifs pour lesquels les décomptes n'ont pas été déposés (par exemple en raison de problèmes informatiques), ni simplement de prétendre que l'estimation est disproportionnée ou abusive (arrêt précité du Tribunal fédéral du 13 octobre 1998, consid. 3d).

e. Si un assujetti, dont l'impôt a dû être fixé par voie d'estimation en raison de la non-remise des décomptes, fournit les décomptes nécessaires dans le cadre de la procédure de réclamation ou de recours, l'estimation est alors habituellement remplacée par ces décomptes, dans la mesure où ils paraissent crédibles (cf. JAAC 65.107 consid. 3b et JAAC 64.83 consid. 3b et 4). En cas d'estimation, également interne, il est de notoriété judiciaire que l'AFC se fonde, s'ils sont produits et sont crédibles, sur le bilan et le compte de profits et pertes pour estimer le chiffre d'affaires réalisé (cf. décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 13 juin 2000, en la cause R. [CRC 1999-096] let. B de l'état de fait; décision non publiée de la Commission de recours du 1er avril 2003, en la cause L. [CRC 2001-141], consid. 4b; JAAC 66.95 état de fait et consid. 6; voir aussi par rapport à la décision de la Commission de céans du 11 février 2000, en la cause N. [CRC 1999-064], la réponse de l'AFC p. 6; décision de l'AFC du 17 janvier 2002 en la cause G. [recours CRC 2002-020]). Il y a donc lieu, le cas échéant, de veiller au respect du principe de l'égalité de traitement de cette pratique administrative entre tous les contribuables (ATF 123 II 26 consid. 6a [RDAF 1997, 2e partie, p. 545]).

5.a. En l'espèce, la Commission de céans observe tout d'abord que dans sa procédure, le recourant n'avance pas que les conditions subjectives et objectives de son assujettissement ne sont pas remplies. Il se justifie dès lors de considérer que le recourant ne conteste plus être assujetti à la TVA sous le régime de l'OTVA.

b. S'agissant ensuite de la taxation par estimation opérée par l'AFC à la suite de la non remise de décomptes par le recourant, il s'agit de distinguer les périodes fiscales 1995 à 1998 et 1999 à 2000.

aa. Pour établir le chiffre d'affaires réalisé par le recourant de 1995 à 1998, l'AFC s'est basé sur le questionnaire d'assujettissement rempli par le recourant, ainsi que sur les comptes profits et pertes établis par celui-ci. Elle était fondée à procéder de cette manière. De son côté, le recourant conteste le résultat auquel est parvenu l'AFC, sans toutefois prouver ce qu'il allègue. Certes, dans sa réplique, il propose un nouveau mode de calcul. Il ne se fonde non pas sur les comptes profits et pertes, mais sur le nombre de jours de pension et le nombre de journées d'hospitalisation enregistrées par un tiers. L'AFC démontre avec raison que ce nouveau mode de calcul ne saurait remplacer son estimation. En effet, d'une part, la correspondance de ces chiffres (fondés sur les jours de pension) avec les comptes de profits et pertes fait appel à des données établies par une tierce personne et n'est manifestement pas suffisamment prouvée, en tout cas pour les années 1997 à 1998. Cela étant, il n'y a pas lieu de s'écarter d'une estimation fondée sur les comptes profits et pertes, dont l'exactitude n'est pas contestée par le recourant. D'autre part, l'AFC a démontré à satisfaction de droit que le calcul proposé ne tient pas compte de chiffres d'affaires qui tombent également sous le coup de l'impôt. Il en va notamment des recettes de la cafétéria, des automates à boissons, etc. Dans ces circonstances, la Commission de recours ne peut que confirmer l'estimation de l'AFC pour les années 1995 à 1998.

bb.aaa. Pour les années 1999 à 2000, l'AFC a procédé à une espèce d'extrapolation. Il n'y a en soi rien d'erroné dans un tel procédé (cf. arrêt non publié du Tribunal fédéral du 26 juillet 1999, en la cause I. [2A.380/1997], consid. 1c). Il est vrai que dans sa réplique, le recourant se fonde à nouveau sur les journées d'hospitalisation et, en plus, fournit les comptes de profits et pertes pour les années 1999 et 2000. S'agissant de la proposition de calcul fondée sur les journées d'hospitalisation, les mêmes critiques que celles formulées ci-dessus peuvent être répétées. Ce calcul ne peut donc en aucun cas être admis. Par contre, le recourant a fourni les comptes profits et pertes pour les années 1999 et 2000. Bien que ces documents aient été produits à «titre subsidiaire», il n'y aurait en soi aucune raison de maintenir l'estimation par extrapolation et ces comptes profits et pertes pourraient être utilisés par l'AFC de la même manière que les comptes profits et pertes des autres années. Il conviendrait donc de renvoyer la cause pour nouveau calcul pour les années 1999 et 2000. Toutefois, l'AFC relève que les comptes profits et pertes 1999 et 2000 sont eux-mêmes peu crédibles, parce qu'ils sont modifiés, de sorte qu'ils n'ont aucune force probante. Il s'ensuit que l'estimation pour les années 1999 et 2000 faite par extrapolation par l'AFC doit être confirmée dans son principe, sa calculation même devant être cependant rectifiée (ci-après bbb).

bbb. L'AFC dit avoir repris les données fournies par le recourant dans le questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA du 2 décembre 1999. Il ressort de ce questionnaire le rapport suivant entre le chiffre d'affaires imposable et le chiffre d'affaires total s'agissant des années:

- 1995: 32,38% (804'312/2'483'880.05);
- 1996: 37,46% (929'612/2'481'469.50);
- 1997: 34,395% (717'030.20/2'084'667.65);
- 1998: 28,58% (412'367.50/1'442'499.05).

En considérant l'estimation de l'AFC et les chiffres d'affaires totaux selon les comptes profits et pertes 1999 et 2000, le rapport serait le suivant pour les années:

- 1999: 51,41% (750'000/1'458'819.05);
- 2000: 49,95% (750'000/1'501'554.50).

L'estimation de l'AFC se révèle ici manifestement trop haute. Même si la Commission de céans fait preuve d'une certaine réserve dans l'examen de l'exécution de l'estimation (décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 20 novembre 2002, en la cause C. [CRC 2001-114], consid. 4a/cc) et même si le recourant doit en principe démontrer et non seulement alléguer le caractère erroné de l'estimation (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 12 novembre 1998, en la cause E. [2A.55/1998], consid. 6d; décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de

contributions du 20 novembre 2002, en la cause C. [CRC 2001-114], consid. 4a/cc), la Commission doit à l'évidence intervenir lorsque les éléments mêmes du dossier font apparaître ab initio une violation du pouvoir d'appréciation de l'AFC (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 25 juin 2001, en la cause W. [2A.441/2000], consid. 3c). En l'occurrence, l'estimation apparaît déjà incorrecte sur la base d'une simple comparaison des chiffres retenus, qui sont manifestement trop élevés. Au surplus, le dossier, qui est censé être complet (voir la lettre de la Commission de céans du 10 janvier 2002), ne dit en aucune manière comment ont été établis les montants de Fr. 750'000.- pour les années 1999 et 2000. Au contraire, l'AFC ne produit qu'un décompte complémentaire sans aucune motivation (cf. pièce n° 9), de sorte que ces chiffres ne reposent sur aucun élément explicatif. Il est vrai qu'il s'agit d'une estimation dite interne aux contours forcément moins précis qu'une estimation faite sur place, à l'aide d'un inspecteur, voire du service économique de l'AFC (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 25 août 1998, publiée dans la JAAC 63.27 consid. 5). Il est encore vrai que le procédé de l'extrapolation, avec ajout d'une certaine somme, a été confirmé par la jurisprudence (décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 21 juin 1999, en la cause S. [CRC 1998-138], consid. 4, décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 25 août 1998, publiée dans la JAAC 63.27 consid. 5). Mais en l'espèce, le caractère aléatoire de l'estimation interne ne libère pas l'AFC de tenir compte de la situation de l'entreprise concernée. Or, l'ajout effectué, comme on l'a vu, n'est nullement motivé, il ne se justifie nullement à raison de la hauteur arrêtée par l'AFC et au surplus, il ne tient pas compte de l'élément de fait avancé par le recourant, selon lequel il a, dès l'année 1997, renoncé à une partie de ses opérations imposables, élément que l'AFC ne conteste même pas. La Commission de céans ne saurait donc confirmer une estimation, même interne, qui lui apparaît toucher à l'arbitraire.

c. Au vu de ce qui précède, le recours doit être partiellement admis. L'estimation interne de l'AFC est confirmée seulement pour les années 1995 à 1998. Quant aux années 1999 et 2000, il se justifie d'admettre le recours et de renvoyer la cause à l'AFC pour une nouvelle estimation interne en tenant compte des principes énoncés au consid. 5b/bb/bbb et en calculant à nouveau la base imposable, un contrôle sur place étant laissé à l'appréciation de l'autorité fiscale.

6. (...)

[250] Pour un exemple, voir JAAC 67.82 consid. 4.

Dokumente der SRK