



CRC 2002-101

Président : Pascal Mollard
Juges : Daniel Riedo ; Peter Spinnler
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 19 mai 2004

en la cause

B., ..., recourant,

contre

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

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
début de l'assujettissement ; montant de la dette

I. En fait :

A.– En 1999, B. reprit un bar à ... et l'exploita comme restaurant fast food (...) depuis le 20 mai de ladite année. En date du 20 avril 2000, il fit parvenir à l'Administration fédérale des contributions (AFC) un questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA, dans lequel il indiquait que son chiffre d'affaires pour l'année 1999 se montait à Fr. 168'485.80.

Sur la base de ces informations, B. fut immatriculé au registre des contribuables en qualité d'assujetti au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures), avec effet au 20 mai 1999.

B.– N'ayant pas reçu les décomptes de B. pour les périodes du 20 mai 1999 au 31 mars 2000 ainsi que du 1^{er} octobre au 31 décembre 2001, l'AFC procéda à une taxation par estimation. Par décompte complémentaire n° ... du 2 août 2001, elle fixa l'impôt dû à Fr. 33'000.--, plus intérêt moratoire dès le 30 mars 2000. Le 29 août 2001, B. transmet à l'AFC les décomptes manquants ; celle-ci établit en retour à son intention un avis de crédit n° ... de Fr. 28'156.--, en date du 28 septembre 2001.

C.– Le 18 décembre 2001, B. versa un montant de Fr. 2'277.--, correspondant au montant d'impôt dû pour le 4^e trimestre 2000. Par contre, le montant relatif à la période du 20 mai 1999 au 31 mars 2000 ne fut pas versé. Le 20 février 2002, B. versa un montant de Fr. 118.--. Par commandement de payer, l'AFC réclama le solde de Fr. 2'449.-- ainsi que Fr. 186.-- au titre d'intérêt moratoire. B. ayant fait opposition, l'AFC rendit une décision en date du 7 mai 2002, le condamnant à payer les sommes dites et levant l'opposition.

D.– Par réclamation du 5 juin 2002, B. contesta la décision du 7 mai 2002. Il en ressortait implicitement qu'il se prévalait d'un renseignement de l'AFC selon lequel les entreprises réalisant un chiffre d'affaires inférieur à Fr. 240'000.-- (sic) et devant verser un impôt inférieur à Fr. 4'000.-- n'étaient pas assujetties. Il considérait en outre avoir payé le montant relatif au 4^e trimestre 2000.

Par décision du 15 juillet 2002, l'AFC rejeta le recours, relevant notamment que la somme de Fr. 2'449.-- ressortait du décompte remis par le recourant lui-même pour la période du 20 mai 1999 au 31 mars 2000. La somme de Fr. 2'449.-- était donc due.

E.– B. (ci-après : le recourant) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou la Commission de céans) par acte du 22 août 2002. Se référant aux règles légales en matière d'assujettissement, il estime que son assujettissement n'aurait dû se faire que depuis le 2^e trimestre 2000. Il interprète le dispositif de la décision attaquée dans le sens que l'AFC considérait que seuls Fr. 2'449.-- seraient dus pour les périodes du 20 mai 1999 au 31 mars 2000 ainsi que du 1^{er} octobre au 31 décembre 2001 et que dès lors, comme il a déjà versé Fr. 2'277.--, seuls Fr. 172.-- resteraient dus.

L'AFC a, par courrier du 7 octobre 2002, déposé une réponse et a renvoyé à l'argumentation développée dans la décision sur réclamation. En rapportant le chiffre d'affaires réalisé de mai à décembre 1999 à une année entière, elle obtient un montant supérieur à Fr. 250'000.-- et estime sur cette base que l'assujettissement du recourant à partir du mois de mai 1999 n'est pas contestable. En ce qui concerne le montant du solde à payer, elle explique qu'il faut comprendre le dispositif de la décision attaquée de la manière suivante : les paiements opérés par le recourant ont été déduits du montant total dû et la somme de Fr. 2'449.-- correspond au montant dont le recourant reste redevable. C'est ainsi à tort que le recourant estime que la somme de Fr. 2'449.-- correspond au total dû à l'AFC au titre de TVA.

Les autres faits seront repris, en tant que besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

II. En droit :

1.– a) Conformément à l’art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l’ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874 en vigueur jusqu’au 31 décembre 1999 (aCst.), respectivement à l’art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), le Conseil fédéral était tenu d’édicter des dispositions d’exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu’à l’entrée en vigueur d’une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l’OTVA. Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 ; RO 2000 1346), il en résulte que l’OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l’art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d’exécution sont applicables, sous réserve de l’art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité. En l’espèce, l’art. 94 LTVA n’entre pas en considération, si bien que l’OTVA demeure seule applicable.

b) Aux termes de l’art. 53 OTVA en relation avec l’art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l’AFC peuvent faire l’objet d’un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions dans les trente jours qui suivent leur notification. En l’occurrence, la décision sur réclamation de l’autorité fiscale est datée du 15 juillet 2002. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 22 août 2002 (sceau postal : 23 août 2002). Il en découle que le recours a été déposé en temps utile, savoir dans le délai légal prescrit par l’art. 50 PA, au regard des fêtes applicables (art. 22a PA). Un examen préliminaire du recours révèle en outre que cet acte remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu’il ne présente aucune carence de forme ou de fond. Il y a dès lors lieu d’entrer en matière.

2.– a) aa) Aux termes de l’art. 17 OTVA, est assujetti subjectivement, celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même sans intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépassent annuellement le montant de Fr. 75'000.--. Demeure réservée la limitation (*Einschränkung*) de l’art. 19 al. 1 let. a OTVA (dette fiscale nette s’élevant à moins de Fr. 4'000.- en présence d’un chiffre d’affaires compris entre Fr. 75'000.-- et Fr. 250'000.--). Sont notamment assujetties les personnes physiques, les sociétés de personnes, les personnes morales de droit privé et de droit public, ainsi que les groupements de personnes sans personnalité juridique. Si les conditions de l’assujettissement subjectif sont remplies, le contribuable doit se faire inscrire immédiatement (arrêt du Tribunal fédéral du 13 février 2002, dans la cause S. [2A.150/2001], consid. 4a, traduit à la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF]

2002 2^e partie p. 156 ; décision de la Commission de recours du 8 octobre 2003, dans la cause E. SA [CRC 2001-128], consid. 3a/aa).

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

Les règles de détermination de l'assujettissement à la TVA varient toutefois selon que l'entreprise est déjà active ou qu'elle commence, respectivement étend considérablement son activité commerciale (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. 207). Dans l'hypothèse où l'entreprise débute ou s'étend par la reprise d'un commerce ou l'ouverture d'un nouveau secteur d'activité, l'assujettissement commence à ce même moment s'il y a lieu d'admettre que le chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement sera supérieur à Fr. 75'000.-- dans les douze mois suivants (art. 21 al. 2 OTVA). Lorsqu'il n'est pas possible de prévoir, au moment où débute une activité en principe soumise à l'impôt, que les limites déterminantes seront dépassées, le prestataire doit, à l'expiration des trois premiers mois de l'activité commerciale, rapporter le chiffre d'affaires obtenu depuis le début à une année entière, et procéder de même pour le montant de l'impôt préalable déductible (décision de la Commission de recours du 7 novembre 2003, dans la cause S. [CRC 2002-124], consid. 2b/cc). Si les limites de chiffre d'affaires sont dépassées, l'intéressé doit s'annoncer immédiatement comme assujetti; il sera immatriculé dès le début de son activité ou, le cas échéant, dès le prochain trimestre civil (JAAC 63.76 consid. 3b).

Celui qui réalise un chiffre d'affaires supérieur à Fr. 75'000.--, mais qui est exempté de l'assujettissement selon l'art. 19 al. 1 let. a OTVA est assujetti dès la fin de l'année civile au cours de laquelle son chiffre d'affaires a dépassé Fr. 250'000.--, ou au cours de laquelle l'impôt restant dû après déduction de l'impôt préalable est supérieur à Fr. 4'000.-- (art. 21 al. 3 1^{ère} phrase OTVA). L'art. 21 al. 3 2^e phr. OTVA prévoit cependant que l'assujettissement peut déjà commencer au moment de l'extension de l'activité, s'il y a lieu d'admettre qu'un des deux montants limites sera dépassé dans les douze mois suivants. L'AFC applique par analogie la règle de l'art. 21 al. 3 phr. 2 OTVA en relation avec l'art. 19 al. 1 let. a OTVA également à l'hypothèse du début d'activité déterminante pour l'assujettissement. S'il n'est pas prévisible que le chiffre d'affaires des douze premiers mois d'activité dépassera le montant de Fr. 250'000.-- ou que l'impôt restant dû après déduction de l'impôt préalable sera supérieur à Fr. 4'000.--, il n'y a

alors pas d'immatriculation comme assujetti, même s'il faut admettre que le chiffre d'affaires dépassera Fr. 75'000.-- (JAAC 63.76 consid. 3b/cc ; décision précitée de la Commission de recours du 7 novembre 2003, consid. 2b/bb). Cette règle s'applique-t-elle dès lors aussi en cas de début d'activité par la reprise d'un commerce ? Etant donné que l'on admet l'application par analogie de cette règle au début d'activité, il n'existe pas de raison de ne pas étendre l'analogie au début d'activité par reprise de commerce.

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

b) aa) Il s'ensuit qu'une entreprise qui est matériellement assujettie au sens des art. 17 et 21 OTVA et qui ne s'est pas annoncée au moment opportun doit être immatriculée rétroactivement. Ainsi, dans l'hypothèse où le contribuable a omis de procéder selon l'art. 21 al. 2 OTVA, au début de son activité, à une projection vers l'avenir en tenant compte des éléments objectifs et subjectifs dont il dispose à ce moment, avant même que les premières opérations aient eu lieu, c'est l'AFC qui analysera la situation postérieurement. Ce faisant, elle doit raisonner de la même manière que l'aurait fait le contribuable, en se fondant sur les seuls faits connus au moment du début de la nouvelle activité et en retrouvant l'estimation subjective objectivée qui aurait dû être celle du contribuable. Un assujettissement rétroactif du contribuable ne saurait s'appuyer uniquement sur le montant du chiffre d'affaires réalisé après le début de l'activité (décision non publiée de la Commission de céans du 15 mars 2000, dans la cause C. [CRC 1999-002], consid. 2d). Il doit se baser sur des éléments de fait tels que, par exemple, la taille de l'entreprise, l'importance des investissements consentis, la situation du marché ou encore le nombre de collaborateurs. Cela dit, il n'est pas contraire au droit fédéral de prendre aussi en considération le chiffre d'affaires réalisé dans l'hypothèse où celui-ci dépasse largement la limite de Fr. 75'000.--. Il s'agit en effet d'un fait dont il n'est pas possible, ni sensé, de faire totalement abstraction et qui tend à prouver qu'il était réaliste d'estimer, dans le cadre d'une appréciation subjective ex ante, que la limite de Fr. 75'000.-- serait dépassée (cf. décision de la Commission de recours du 9 décembre 2002, publiée dans la JAAC 67.51 consid. 3a, par rapport à un chiffre d'affaires de 247'932.-- pour une première année d'activité). L'annonce tardive a ainsi pour conséquence inévitable une certaine objectivation de l'appréciation subjective.

Si une telle analyse – subjective –, effectuée a posteriori, ne permet pas de déterminer avec certitude si le contribuable pouvait se rendre compte au début de son activité que le chiffre d'affaires de Fr. 75'000.-- serait dépassé ou non, l'AFC doit alors recourir à la pratique des 3 mois.

En raison des règles exposées au considérant précédat, il convient de procéder à la même analyse pour déterminer si, au début de l'activité, il est prévisible que le chiffre d'affaires dépassera Fr. 250'000.-- et que l'impôt restant dû après déduction de l'impôt préalable sera supérieur à Fr. 4'000.--. Si une telle analyse – subjective –, effectuée a posteriori, ne donne pas de résultat clair, l'AFC doit alors également recourir à la pratique des 3 mois (cf. JAAC 63.76 consid. 3b/dd et 5d).

3.– a) En l'espèce, l'AFC a justifié l'assujettissement rétroactif du recourant au moment du début d'activité en rapportant le chiffre d'affaires réalisé de mai à décembre 1999 à une année entière, calcul qui donne un montant supérieur à Fr. 75'000 et même à Fr. 250'000.--. La méthode adoptée n'est pas correcte. Comme exposé ci-dessus, l'AFC aurait dû raisonner de la même manière que l'aurait fait le contribuable, en se fondant sur les seuls faits connus au moment du début de la nouvelle activité et non en s'appuyant uniquement sur le montant du chiffre d'affaires réalisé après le début de l'activité. Une analyse des faits connus au moment du début de la nouvelle activité fait totalement défaut en l'espèce. Il convient de se demander si une telle lacune justifierait le renvoi du dossier à l'AFC ou si l'on pourrait y renoncer pour des motifs d'économie de procédure. En effet, on peut admettre, vu que le chiffre d'affaires des premiers mois d'activité (du 20 mai au 31 décembre 1999) atteint Fr. 168'485.80, que l'importance de l'entreprise devait permettre d'estimer dès le départ que le chiffre d'affaires de la première année serait supérieur à Fr. 75'000.--. Il n'est toutefois pas nécessaire de trancher cette question en l'espèce, car le renvoi du dossier à l'AFC se justifie déjà pour d'autres raisons, exposées ci-dessous.

En effet, avant d'assujettir rétroactivement le recourant au 20 mai 1999, l'AFC aurait encore dû se demander s'il était prévisible, au début de l'activité, que le chiffre d'affaires dépasserait Fr. 250'000.-- et que l'impôt restant dû après déduction de l'impôt préalable serait supérieur à Fr. 4'000.--. La décision attaquée n'aborde pas cette question. De prime abord, il n'apparaît pas comme une évidence que ces sommes auraient été dépassées : rapporté à l'année le chiffre d'affaires de 1999 dépasse de peu Fr. 250'000.-- (il atteint environ Fr. 276'000.--). Quant à la TVA due, selon le décompte du recourant admis expressément par l'AFC, elle se monte à Fr. 2567.--, pour la période du 20 mai 1999 au 31 mars 2000. Pour l'année 1999, le montant est donc forcément inférieur à Fr. 4'000.--. Un assujettissement dès le début de l'activité sur la base d'une analyse subjective requiert donc une motivation complémentaire de la part de l'AFC.

Si l'AFC était de l'avis qu'une telle analyse – subjective –, effectuée a posteriori, ne permettait pas de déterminer avec certitude si le recourant pouvait se rendre compte au début de

son activité que les limites déterminantes seraient dépassées ou non, elle aurait alors dû recourir à la pratique des 3 mois. Selon le résultat obtenu par le calcul prévu par la pratique des 3 mois, il y aurait éventuellement assujettissement dès le prochain trimestre civil (1^{er} octobre 1999), à défaut dès le 1^{er} janvier de l'année suivante (2000).

Quoi qu'il en soit, de telles analyses ne sont pas du ressort de la Commission de céans, pas plus que des mesures d'instruction qui se révéleraient trop lourdes en l'espèce. Il convient donc d'admettre le recours et de renvoyer le dossier à l'AFC pour nouvelle décision.

4.- Eu égard aux considérations qui précèdent, le recours doit être admis au sens du consid. 3 ci-dessus pour défaut de motivation. Il convient, au vu des circonstances, de renvoyer la cause à l'AFC, afin qu'elle rende une nouvelle décision. Compte tenu de l'issue du litige, les frais de procédure, qui s'élèvent à Fr. 450.--, ne peuvent être mis à la charge du recourant ni à celle de l'AFC. L'avance des frais versée par le recourant lui sera remboursée d'office dès l'entrée en force du présent prononcé (art. 63 al. 2 et 3 PA). Par ailleurs, compte tenu de l'art. 8 al. 2 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 (RS 172.041.0) et du fait que le recourant n'a pas fait appel à un mandataire, il ne lui est pas octroyé d'indemnité à titre de dépens.

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation conformément à l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage du 3 février 1993 (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de B. est admis au sens des considérants et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 15 juillet 2002 est annulée. La cause est renvoyée à l'Administration fédérale des contributions pour nouvelle décision.
 2. Il n'est pas perçu de frais de procédure et l'avance de frais de Fr. 450.-- est remboursée au recourant dès l'entrée en vigueur du présent prononcé.
 3. La présente décision est notifiée par écrit au recourant et à l'Administration fédérale des contributions.
-

Indication des voies de droit

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire ; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ) :

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

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge