



CRC 2004-033

Président : Pascal Mollard
Juges : Xavier Oberson ; Christine Sayegh
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 10 août 2005

en la cause

X. & Y. SA, recourante, représentée par la fiduciaire A. SA,

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) ;
viticulture ; taux de dette fiscale nette

I. En fait :

A.– La société X. & Y. SA est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1^{er} janvier 1995 en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). Elle exerce les activités suivantes : (...).

Répondant à une demande du 16 février 1995, l'AFC accorda à l'assujettie, en date du 10 mars 1995, l'autorisation de décompter selon les taux de dette fiscale nette correspondant à ses

branches d'activité, soit 5,2% pour (...) et 4% pour l'exploitation de vignes et la vente de vins, avec effet au 1^{er} janvier 1995.

B.– A l'occasion d'un contrôle effectué en date du 3 avril 2001, du 28 mai 2001 et du 4 septembre 2001, l'AFC procéda à diverses corrections, établissant le décompte complémentaire n° (...) portant sur un montant de Fr. 39'791.-- plus intérêts moratoires (périodes fiscales du 1^{er} janvier 1996 au 31 décembre 2000). La plus grande partie du montant repris se rapportait à des livraisons de raisins que l'assujettie avait omis d'imposer, alors qu'elles devaient être soumises au même taux de dette fiscale nette que l'exploitation de vignes et la vente de vins.

C.– Par courrier du 27 octobre 2001, la société, représentée par la fiduciaire A SA, déposa une « réclamation » contre le décompte complémentaire susmentionné. Elle concluait à ce que le montant en faveur de l'AFC découlant du contrôle soit fixé à Fr. 12'264.90. En application de l'art. 19 al. 1 let. b OTVA en relation avec l'art. 19 al. 2, elle estimait ne pas devoir être assujettie pour les ventes de raisins provenant de sa propre production, même si une autre activité imposable était exercée en parallèle. Elle se référait également à la brochure n° 610.507-9 « Agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et branches similaires » (brochure n° 9) publiée en février 1995 par l'AFC. Elle se prévalait en outre du principe de l'égalité de traitement, en prenant l'exemple du sylviculteur qui exploitait une scierie et qui bénéficiait malgré tout de l'exemption pour la vente de produits sylvicoles issus de sa propre exploitation. Subsidiairement, elle concluait à ce que les livraisons de raisins ne soient pas imposées au taux de dette fiscale nette correspondant à celui des livraisons de vins, moût et travaux de tiers, mais à celui valable pour les seules livraisons de raisins. A l'appui de cette demande, elle invoquait le principe selon lequel, lorsque plus de trois activités imposables sont exercées, la combinaison de taux de dette fiscale nette la plus avantageuse pour l'assujetti peut être choisie.

Par décision du 29 mai 2002, l'AFC confirma le décompte complémentaire contesté. Elle expliqua que la pratique administrative n'assimilait aux agriculteurs, sylviculteurs et horticulteurs expressément mentionnés à l'art. 19 al. 1 let. b OTVA que les viticulteurs qui livraient des raisins et du moût non fermenté provenant exclusivement de leur propre exploitation et que seuls ceux-ci bénéficiaient de l'exemption prévue. Dès qu'une personne vendait du vin ou du moût fermenté, elle n'était plus considérée comme un viticulteur mais comme un vigneron et l'art. 19 al. 1 let. b OTVA ne s'appliquait plus, ce qui entraînait l'imposition des ventes de raisins et de moûts non fermentés même si ceux-ci provenaient exclusivement de l'exploitation de ses propres vignes. L'AFC estimait que cela ne créait pas d'inégalité de traitement par rapport aux sylviculteurs exploitant parallèlement une scierie, en particulier car les sylviculteurs étaient mentionnés expressément dans le texte légal. Concernant la conclusion subsidiaire, l'AFC affirmait qu'il n'était pas question d'attribuer rétroactivement une autre combinaison de deux taux de dette fiscale nette que celle octroyée sur la base des déclarations de l'assujettie.

D.– Par réclamation du 24 juin 2002, la société attaqua la décision du 29 mai 2002 reprenant les conclusions et, pour l'essentiel, les arguments précédemment exposés. Elle admettait que le législateur avait voulu éviter que des produits alcoolisés échappent à

l'imposition en rendant imposables de telles ventes même si elles étaient le fait de producteurs de produits naturels. Par contre, de son point de vue, aucun argument ne venait étayer l'extension de l'imposition à la vente de moût non fermenté et de raisin et donc une exception à l'art. 19 al. 2 OTVA. Le viticulteur devait être considéré comme un agriculteur au sens de l'art. 19 al. 1 let. b OTVA. Concernant le principe de l'égalité de traitement, elle estimait que les viticulteurs et les sylviculteurs géraient un type d'exploitation semblable et devaient être traités de la même manière. Finalement, au sujet de la conclusion subsidiaire, la société expliquait qu'elle n'avait de toute bonne foi pas mentionné son activité de vente de raisins en formulant la demande d'adhésion parce qu'elle était d'avis que cette activité était exclue du champ de l'impôt. Si tel n'avait pas été le cas, elle aurait immédiatement demandé que les ventes de raisins soient imposées au taux valable pour ces seules livraisons et que le reste du chiffre d'affaires soit imposé au taux le plus élevé.

Par décision sur réclamation du 21 janvier 2004, l'AFC rejeta la réclamation de la société, reprenant pour l'essentiel la motivation de sa première décision. Elle constata que la décision du 29 mai 2002 était entrée en force pour un montant de Fr. 12'265.--, puisque seule l'imposition des livraisons de raisins était contestée. Elle exposait que si l'art. 19 al. 1 let. b OTVA ne mentionnait pas les viticulteurs, il ne s'agissait pas d'une lacune, mais d'une volonté délibérée de ne pas assimiler la viticulture à l'agriculture. L'AFC soutenait également que le cas de la société n'était pas comparable à celui du sylviculteur exploitant une scierie. En effet, contrairement au sylviculteur, elle ne procédait pas, outre son activité (...), à la livraison exclusive de produits naturels. Concernant la conclusion subsidiaire, l'AFC se référait au principe de l'auto-taxation et à l'interdiction d'utilisation des taux de dette fiscale nette dans un but d'optimisation de l'impôt.

E.– Contre ce prononcé, la société (ci-après : la recourante) a interjeté un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans) en date du 20 février 2004. Elle conclut à ce que le montant en faveur de l'AFC découlant du contrôle soit fixé à Fr. 12'264.90. Elle ajoute à l'argumentation déjà développée qu'il n'existe aucune volonté du Conseil fédéral de traiter la viticulture différemment du reste de l'agriculture. Subsidiairement, elle conclut à ce que les livraisons de raisins ne soient pas imposées au taux de dette fiscale nette correspondant à celui des livraisons de vins, moût et travaux de tiers, mais à celui valable pour les seules livraisons de raisins. Il ne s'agit nullement d'optimiser l'impôt, mais plutôt d'éviter une augmentation notable de l'impôt.

F.– Invitée à présenter ses observations, l'AFC conclut, par réponse du 25 mars 2004, au rejet du recours dans toutes ses conclusions, avec suite de frais.

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 de la Confédération Suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst. ; RS 1, 3 et les modifications ultérieures), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le Parlement a accepté la 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 applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1^{er} janvier 2001.

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 de céans, dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale date du 21 janvier 2004 et a été notifiée à la recourante le 22 janvier 2004 au plus tôt. Le recours daté du 20 février 2004 a donc été interjeté dans le délai prescrit par l'art. 50 PA, compte tenu des fêtes de l'art. 22a let. a PA. En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit pleinement les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ni de fond. Il importe donc d'entrer en matière.

2.– a) 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 dépasse 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 entre Fr. 75'000.– et Fr. 250'000.–).

b) aa) Ne sont pas assujettis à l'impôt, en vertu de l'art. 19 al. 1 let. b OTVA, qui reprend l'art. 8 al. 2 let. d ch. 3 disp. trans aCst. (art. 196 ch.14 al. 1 let. d pt 3 Cst.), les agriculteurs, sylviculteurs et horticulteurs livrant exclusivement des produits agricoles, sylvicoles et horticoles provenant de leur exploitation. L'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (AChA ; RS 6 176 et les modifications ultérieures figurant dans le RO) disposait déjà que n'étaient pas grossistes les agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et viticulteurs livrant exclusivement des produits agricoles, forestiers, horticoles ou viticoles qui étaient tirés de leur propre production (art. 11). L'OTVA a repris la règle, mais en ne mentionnant plus expressément les viticulteurs. La pratique a cependant réintroduit l'exemption de cette catégorie professionnelle. La brochure n° 9 dispose ainsi, à son point 2.2.2, que la

viticulture appartient également à l'agriculture, tout en précisant que l'exemption ne vise que la livraison du raisin récolté ou du moût de raisin non fermenté, provenant exclusivement de la propre exploitation (les vigneron-encaveurs sont assujettis pour l'ensemble de leur chiffre d'affaires, y compris les livraisons de vendange et de moût non fermenté). Selon le chiffre 795a des Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA publiées par l'AFC, seuls les produits non travaillés sont en principe considérés comme produits naturels. Si un travail typique est effectué par le producteur lui-même, il s'agit malgré cela d'une livraison de produits naturels (p. ex. jus de raisin non fermenté provenant du propre raisin). Par contre, les boissons dont la teneur en alcool dépasse 0,5% en volume en valent pas produits naturels.

La brochure n° 9 dispose que l'expression « exclusivement » doit être considérée avec une certaine tolérance ; il n'y a plus « exclusivité » que si le chiffre d'affaires réalisé avec des produits agricoles, sylvicoles et horticoles achetés dépasse 25'000 francs par an (une tolérance existait déjà à l'époque de l'AChA, cf. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, ch. 197). La LTVA a par contre assoupli le régime, en supprimant le mot « exclusivement » (cf. à ce propos, Dieter Metzger, Kurzkomentar zum MWST-Gesetz, Muri/Berne 2000, p. 90).

bb) D'une manière générale, on rappellera que l'une des caractéristiques fondamentales de la TVA est qu'il s'agit d'un impôt général sur la consommation prélevé à tous les stades de la production et de la distribution (décision de la Commission de céans in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.80 consid. 3a ; décision non publiée de la même Commission du 16 mars 1999, en la cause A. [CRC 1998-014], consid. 4b, confirmée par le Tribunal fédéral, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 71 p. 402). L'exemption d'opérateurs économiques, soustrayant à l'imposition l'un des maillons de la chaîne économique, constitue une entorse au système d'impôt à tous les stades (cf. néanmoins le correctif de l'art. 29 al. 4 OTVA). Les exemptions doivent dès lors s'interpréter de manière restrictive.

c) aa) Selon le principe fondamental de l'unité de l'entreprise, lequel a été développé et confirmé en premier lieu sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA), les chiffres d'affaires ressortant de l'activité d'un seul sujet de droit (raison individuelle, société anonyme, société en nom collectif, etc.) doivent être comptabilisés ensemble (additionnés), sous réserve de ceux résultant d'activités appartenant à la sphère privée, s'agissant par exemple de raisons individuelles, ou publique (art. 17 al. 4 OTVA). Si un sujet de droit conduit deux ou plusieurs activités indépendantes, les recettes de tous les établissements seront pris en considération ensemble, indépendamment du fait que ceux-ci portent des noms d'entreprise différents, tiennent une seule comptabilité ou s'adressent mutuellement des factures (Archives 71 308 consid. 3, 62 700 et 694, 55 150, 50 664 ; voir aussi, arrêt du Tribunal fédéral du 4 septembre 2002, en la cause W. [2A.222/2002], consid. 3.1 ; décisions de la Commission de céans, in JAAC 68.71 consid. 2c, 67.123 consid. 3b, 67.50 consid. 2c et 3b). Ce principe est également applicable en matière de TVA (JAAC 68.71 consid. 2c, 67.50 consid. 2c).

Il a, toutefois, été admis, déjà sous l'IChA, qu'une entreprise formant une unité sous l'angle économique soit scindée en plusieurs sujets de droits indépendants, afin de procéder à des

économies d'impôt. De telles possibilités trouvent, cependant, leur limite dans l'interdiction de l'évasion fiscale ("Steuerumgehung"). Des entreprises juridiquement indépendantes doivent dès lors se faire reconnaître comme telles, comme, par exemple, en disposant de leurs propres installations, en tenant leur propre comptabilité, en calculant leurs prix afin d'obtenir le meilleur profit et, enfin, en apparaissant vis-à-vis des tiers comme des entités clairement indépendantes l'une de l'autre tant sur le plan du papier commercial que des locaux (JAAC 67.123 consid. 3b ; Archives 71 308 consid. 3 ; voir aussi, arrêt précité du Tribunal fédéral du 4 septembre 2002, consid. 3.1). Sous l'angle de la TVA, cette possibilité d'économies par ventilation d'une activité auprès de plusieurs entités devrait être admise de manière plus restrictive que sous l'ancien IChA, notamment en raison du fait que, d'une part, la TVA concerne toutes les opérations (livraisons et prestations de services) et que, d'autre part, en présence de livraisons à des proches, il est désormais fait application du principe « dealing at arm's length » afin de procéder aux corrections de la base d'imposition, indépendamment de la réalisation ou non des conditions d'une évasion fiscale (voir art. 26 al. 2 3^{ème} phrase OTVA). La doctrine est également d'avis que la plupart des structures créées sous le régime de l'IChA, à savoir des personnes morales indépendantes fondées par des contribuables pour éviter certaines conséquences fiscales, sont désormais obsolètes depuis l'entrée en vigueur de l'OTVA (Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 184). Il est toutefois vrai qu'il est encore possible, sous l'angle de la TVA, que des impôts soient épargnés si l'assujetti répartit l'exercice d'une activité entre diverses entités, de telle manière que le chiffre d'affaires nécessaire à l'assujettissement obligatoire n'est pas (plus) réalisé pour l'une et l'autre entreprise concernée. Dans un tel contexte, il s'impose de faire appel aux différents critères développés sous le régime de l'IChA afin de déterminer si les conditions d'une évasion fiscale sont réalisées, ce d'autant plus que le critère de l'indépendance comme condition de l'assujettissement subjectif est en grande partie identique sous le régime de la TVA à celui existant sous l'IChA (JAAC 67.123 consid. 3b).

bb) En conformité avec les principes susmentionnés, selon le point 2.3.1 de la brochure n° 9 de l'AFC, lorsque la tolérance susmentionnée de 25'000 francs (commerce de produits agricoles, sylvicoles ou horticoles ; toutefois sans tenir compte du commerce de bétail) et les limites du chiffre d'affaires sont dépassées, l'assujettissement de l'agriculteur, du sylviculteur ou de l'horticulteur concerné s'étend à l'ensemble des activités de l'entreprise. La totalité du chiffre d'affaires est imposable, donc aussi les produits provenant de la propre exploitation (pour un exemple chiffré, cf. Ulrich Meuter, Die Mehrwertsteuer unter besonderer Berücksichtigung der Landwirtschaft, Zürcher Steuerpraxis [ZStP] 1996 p. 12).

Dérogeant par contre au principe de l'unité de l'entreprise, l'al. 2 de l'art. 19 OTVA dispose que l'exemption demeure valable, même si une autre activité imposable est exercée en parallèle. Un agriculteur qui tient en plus une boucherie ou une auberge demeure exclu de l'assujettissement pour la partie agricole de son exploitation, même s'il possède une entreprise mixte à laquelle d'autres exploitations, telles une boucherie ou une auberge, sont rattachées et pour lesquelles il est contribuable (Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [Commentaire DFF], p. 24).

La brochure n° 9 mentionne également l'exemple du sylviculteur vendant du bois et exploitant une scierie, qui demeurerait exclu pour la livraison de produits sylvicoles (point 2.3.2). De l'opinion de la Commission de recours, une « autre activité » que la livraison de produits naturels de sa propre exploitation ne signifie pas simplement la livraison d'un « autre produit ». L'autre activité doit se distinguer clairement au niveau de l'organisation, de l'exécution et de la comptabilité de l'activité de livraison de produits naturels.

Par rapport à l'art. 19 al. 2, le DFF précise en outre (Commentaire, p. 24) que les chiffres d'affaires provenant exclusivement des produits tirés de la propre exploitation agricole, sylvicole ou horticole ne sont pas pris en considération pour déterminer si les limites de chiffres d'affaires et les montants limites d'impôt sont atteints par l'exploitation d'une autre entreprise.

d) La constitutionnalité de l'art. 19 al. 1 let. b et al. 2 OTVA n'est pas remise en cause par les parties et il y a lieu de la confirmer. Quant à la pratique développée par l'AFC, elle se tient dans les limites du pouvoir d'appréciation de cette dernière et doit être considérée comme légale.

3.– a) L'art. 8 al. 1 disp. trans. aCst. (devenu l'art. 196 ch. 14 al. 1 Cst.) donnait mandat au Conseil fédéral d'édicter les dispositions d'exécution de la TVA, qui seraient valables jusqu'à l'entrée en vigueur de la législation fédérale. L'art. 8 al. 2 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 Cst.) posait quant à lui les principes que l'auteur de l'OTVA devait respecter pour ces dispositions d'exécution. Ainsi, le Conseil fédéral s'est notamment vu conférer le pouvoir d'ordonner des simplifications, si elles n'affectent de façon notable ni les recettes fiscales, ni les conditions de la concurrence et si elles n'entraînent pas de complications excessives des décomptes d'autres contribuables (art. 8 al. 2 let. 1 disp. trans. aCst. ; respectivement art. 196 ch. 14 al. 1 let. 1 Cst.). Selon la volonté du Constituant, un calcul de l'impôt dû à un taux forfaitaire qui tient compte de la charge fiscale préalable entre ici en considération (BO 1993 N 344 ; décisions de la Commission de recours publiées in TVA/MWST/VAT-Journal [TVA-Journal] 4/2000 p. 177 consid. 3a et dans la JAAC 68.126 consid. 3e, 64.11 consid. 3a ; décision du 13 juillet 2001, en la cause K. [CRC 1999-155], consid. 4a, confirmée par le Tribunal fédéral).

b) La disposition d'exécution y relative est l'art. 47 al. 3 OTVA. Elle prévoit que si l'enregistrement exact de certains faits essentiels au calcul de l'impôt cause une charge excessive à l'assujetti, l'AFC peut lui accorder certaines facilités, aux conditions fixées par elle, ou admettre qu'il calcule l'impôt par approximation, pour autant qu'il n'en résulte aucune diminution notable de l'impôt, aucune distorsion marquante des conditions de concurrence, et que cela ne complique pas de manière excessive les décomptes d'autres assujettis et les contrôles fiscaux. Ainsi, aussi bien le Constituant que le Conseil fédéral subordonnent ces simplifications à la condition que le contribuable ne doit être ni notablement avantagé, ni notablement désavantagé. La charge fiscale doit fondamentalement être la même avec ou sans allègement de ce type. Dans cette mesure, l'art. 47 al. 3 OTVA se fonde manifestement sur la Constitution fédérale (art. 8 al. 2 let. 1 disp. trans. aCst., respectivement art. 196 ch. 14 al. 1 let. 1 Cst. ; TVA-Journal 4/2000

p. 177 s. consid. 3b ; JAAC 66.14 consid. 2b, 64.11 consid. 3b ; décision précitée du 13 juillet 2001, consid. 4b).

c) L'AFC s'est fait l'auteur, pour la période de l'OTVA déterminante en l'espèce, de trois brochures sur le taux de dette fiscale nette pour la TVA. La première, de septembre 1994, était valable dès le 1^{er} janvier 1995. Elle a été remplacée par une deuxième brochure en juin 1995, dont la validité s'est étendue jusqu'au 31 décembre 1996. Enfin, une troisième brochure a été publiée en novembre 1996 (ci-après : la brochure 1996) et était valable depuis le 1^{er} janvier 1997. La Commission de céans examine cette réglementation et son application avec un plein pouvoir de cognition (art. 49 let. a-c PA ; JAAC JAAC 66.14 consid. 2c, 64.11 consid. 3d ; décision précitée du 13 juillet 2001, consid. 4d).

d) Le but du décompte de la TVA au moyen du taux de dette fiscale nette est de simplifier l'administration de la comptabilité (TVA-Journal 4/2000 p. 178 consid. 3c ; JAAC 68.156 consid. 2b/cc, 64.11 consid. 4b). Ainsi, le contribuable peut déjà ne produire que des décomptes semestriels (art. 36 al. 1 let. b OTVA ; brochure "Modifications à partir du 1^{er} janvier 1996" de décembre 1995, p. 22). Mais il n'a surtout plus besoin de calculer l'impôt préalable qui grève son chiffre d'affaires imposable (cf. Jörg Bühlmann, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zurich 1994, p. 331s.). Lors de la fixation des taux de dette fiscale nette, l'AFC tient compte des spécificités de chaque branche (taux d'impôt, impôt préalable, etc.), afin que le montant d'impôt net à payer ne présente pas d'écart ou qu'un écart infime par rapport à la méthode effective de décompte (brochure 1996 ch. 1.2). En effet, selon la volonté du Constituant et du législateur, le mode de décompte à forfait selon le taux de dette fiscale nette doit simplement engendrer des simplifications administratives, mais pas des avantages ou des désavantages fiscaux pour le contribuable (cf. le consid. 3b ci-dessus ; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 284 ; cf. ég. Ernst Höhn / Robert Waldburger, Steuerrecht Band I, 9^{ème} éd., Berne, Stuttgart et Vienne 2001, § 24 ch. 204). Enfin, pour des raisons d'équité fiscale, les taux de dette fiscale nette doivent avoir, sur la durée, un impact neutre sur les rentrées d'impôt de la Confédération. Cela n'est pas remis en cause par le fait que les taux de dette fiscale nette sont fondés sur une analyse par branche et non par entreprise individuelle (brochure 1996 ch. 1.2) et qu'une charge fiscale différente à court ou à moyen terme ne saurait ainsi être exclue dans un cas individuel, par rapport à la méthode de décompte effective (décision précitée du 13 juillet 2001, consid. 4e).

e) Le point 16.2 de la brochure 1996, prévoit, qu'en règle générale, l'assujetti n'utilisera qu'un seul taux de dette fiscale nette pour imposer ses chiffres d'affaires. Toutefois, pour les assujettis dont les activités sont soumises à divers taux de dette fiscale nette, deux taux de dette fiscale nette sont autorisés (au maximum). Dans la décision sur réclamation attaquée, l'AFC explique en outre que les activités concernées doivent dépasser chacune régulièrement 10% du chiffre d'affaires global et que chaque activité doit être imposée au taux de dette fiscale nette correspondant ou à un taux supérieur. Parmi les taux applicables aux activités de l'assujetti, le taux le plus élevé doit toujours être retenu, à moins que l'activité y relative ne dépasse pas 10% du chiffre d'affaires. L'assujetti choisit librement la combinaison applicable à ses autres activités

(sous réserve de la règle des 10%). Dans une optique de simplification (qui est le but premier du système du taux de dette fiscale nette), cette limitation des taux applicables est admissible.

f) Le Tribunal fédéral et la Commission de céans ont déjà eu l'occasion de confirmer la pratique administrative selon laquelle une application rétroactive du taux de dette fiscale nette n'est en principe pas possible. En effet, le but du taux de dette fiscale nette n'est pas l'optimisation de la charge fiscale, mais la simplification administrative du calcul de la TVA. Il n'y a pas lieu de permettre au contribuable de déterminer à la fin de la période fiscale si l'application du taux de dette fiscale nette se révèle avantageuse ou non et de décider sur cette base de modifier rétroactivement son mode de décompte (Archives 73 p. 664 consid. 3 ; JAAC 64.11 consid. 4c).

4.– En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA ; cf. Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 6^e édition, Zurich 2002, p. 421 s.). Cela veut dire que l'assujéti 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. L'assujéti est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. Commentaire DFF, p. 38). Les obligations qui incombent au contribuable sont de la sorte considérablement accrues et l'administration n'intervient dans la procédure d'établissement de la dette fiscale que lorsque celui-ci ne se conforme pas à ses obligations (cf. Camenzind/Honauer, op. cit., p. 270). On peut donc exiger de la part du contribuable soumis au principe de l'auto-taxation qu'il fasse preuve d'une connaissance particulière de ses obligations légales (Archives vol. 48 p. 433 consid. 3 in fine). La jurisprudence a déjà considéré par rapport à l'AChA, également soumis au principe de l'auto-taxation, qu'il appartient au contribuable de s'annoncer spontanément à l'autorité fiscale, et non à celle-ci de le rechercher. Le contribuable doit dès lors examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujétissement 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 (ATF du 21 mai 2003, en la cause V. SA [2A.191/2002], consid. 3.1 ; Archives 64 727 consid. 4a, 48 429 consid. 3).

La violation du principe de l'auto-taxation doit être considérée comme grave, car par son inobservation, c'est la perception normale de la TVA et donc tout le système qui est mis en danger (JAAC 62.46 consid. 4a ; décision non publiée de la Commission de céans du 18 avril 2001 en la cause L. [CRC 2000-022], consid. 4a et les références citées).

5.– a) En l'espèce, l'imposition des livraisons de raisins effectuées par la recourante est litigieuse. Celle-ci conteste en effet l'argument de l'AFC selon lequel dès qu'une personne vend du vin ou du moût fermenté, en plus du raisin, l'art. 19 al. 1 let. b OTVA ne s'applique plus, ce qui entraîne l'imposition des ventes de raisins même si ceux-ci proviennent exclusivement de

l'exploitation de ses propres vignes. Selon la recourante, l'al. 2 de l'art. 19 OTVA prévoit au contraire justement que l'art. 19 al. 1 let. b OTVA continue à appliquer même si une autre activité est exercée en parallèle.

Comme évoqué précédemment, l'autre activité au sens de l'art. 19 al. 2 OTVA doit se distinguer clairement de la livraison de produits naturels de production propre. Ceci ne signifie pas qu'elle ne peut pas consister en des livraisons ; la notion d'activité n'englobe en effet pas uniquement les prestations de services. L'art. 19 al. 2 OTVA ne peut toutefois s'appliquer qu'à condition que ces livraisons se différencient au niveau de l'organisation, de l'exécution et de la comptabilité de l'activité de livraison de produits naturels. En l'occurrence, la Commission ne voit pas ce qui distingue la culture et récolte du raisin destiné à la vente du raisin qui sera employé pour la fabrication du vin. Ces tâches sont manifestement exécutées par les mêmes personnes et les mêmes machines. La production et la vente de vin à partir de ces raisins n'est qu'une étape ultérieure, avant laquelle il n'y a qu'une seule et même activité. Il faut dès lors considérer que la production et la vente de vin ne représente pas une autre activité au sens de l'art. 19 al. 2 OTVA. La production et la vente de raisins de même que celles de vins devant être considérées comme une seule activité, les conditions de l'art. 19 al. 1 let. b OTVA ne sont manifestement pas réalisées et la recourante ne peut prétendre l'exemption.

Cette solution est conforme à la règle selon laquelle les exemptions doivent s'interpréter de manière restrictive. Il faut en outre garder à l'esprit le fait qu'il ne s'agit pas ici d'analyser un cas d'exonération d'une opération (objet de l'impôt) mais de tracer les limites de l'exemption d'un sujet fiscal, à savoir le viticulteur qui commercialise son raisin sans en faire du moût fermenté ou du vin.

b) aa) Etant admis que les livraisons de raisins sont imposables, les activités de la recourante sont soumises à trois taux de dette fiscale nette distincts :

- le (...) est soumis au taux de 5,2%, puis de 5,9% dès le 1^{er} janvier 1999 ;
- l'exploitation de la vigne de même que la vente de vin et de moût fermenté au taux de 4%, puis de 4,6% dès le 1^{er} janvier 1999 ;
- la vente de raisin au taux de 0,5%, puis de 0,6% dès le 1^{er} janvier 1999.

Selon la pratique de l'AFC, deux combinaisons sont ainsi possibles :

- 1) l'imposition du (...) au taux de 5,2%/5,9% et l'imposition de l'exploitation de la vigne de même que la vente de vin, de moût fermenté et de raisin au taux de 4%/4,6% ;
- 2) l'imposition du (...) et de l'exploitation de la vigne de même que la vente de vin et de moût fermenté au taux de 5,2%/5,9% et l'imposition de la vente de raisins au taux de 0,5%/0,6%.

bb) La jurisprudence a estimé qu'une application rétroactive du taux de dette fiscale nette n'était en principe pas possible (cf. consid. 3f ci-dessus). Il y a à présent lieu de se demander si la solution doit être la même en ce qui concerne le choix des deux taux de dette fiscale nette applicables, lorsque plusieurs taux entrent en ligne de compte.

La Commission de recours relève en premier lieu qu'admettre la rétroactivité permettrait à l'assujetti d'optimiser le calcul de l'impôt. En effet, la combinaison la plus avantageuse ne se

définit pas abstraitement, mais dépend du rapport entre les quantités soumises aux différents taux. L'ampleur de l'activité, et en conséquence le chiffre d'affaires en résultant, peut varier d'année en année, d'une façon non prévisible au moment où la combinaison des taux applicables est choisie. Autoriser un choix rétroactif avantagerait l'assujetti au bénéfice de ce choix puisqu'il disposerait des chiffres d'affaires relatifs aux différentes activités et pourrait choisir la combinaison lui permettant de verser le moins d'impôt.

Il n'existe en l'espèce pas de motif qui justifierait qu'il soit fait exception au principe de non-rétroactivité des taux forfaitaires appliqués. Certes, la recourante se retrouve à présent liée par un choix qu'elle a fait en se basant sur des prémisses erronées, à savoir la non-imposition des livraisons de raisins. Il faut cependant noter qu'en ne déclarant pas les livraisons de raisins de propre production, la recourante ne s'est pas conformée aux exigences de l'art. 46 OTVA, aux termes duquel l'assujetti doit renseigner l'AFC en faisant preuve de diligence, sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour la constatation de l'assujettissement ou pour le calcul de l'impôt. La recourante a donc commis une violation du principe de l'auto-taxation dont elle doit assumer les conséquences. A ce propos, il faut en outre relever que celui qui a déclaré toutes ses activités au moment de l'adhésion au système du taux de dette fiscale nette et qui a opéré un choix sur cette base reste lié par ce choix même s'il s'avère par la suite qu'il s'est trompé dans son choix. Il serait pour le moins curieux qu'une personne qui n'a pas respecté les exigences du principe d'auto-taxation se trouve en meilleure posture, en pouvant modifier la combinaison des taux applicables, que celui qui a rempli ses obligations de déclaration, mais s'est trompé.

c) aa) L'art. 8 al. 1 Cst. (art. 4 aCst.) interdit de traiter différemment deux situations ne présentant pas entre elles des différences suffisamment significatives pour justifier un traitement inégal. Le principe de l'égalité de traitement exige que la loi elle-même et les décisions d'application de la loi traitent de façon égale des choses égales et de façon différente des choses différentes. Ainsi, il y a violation du principe de l'égalité de traitement lorsqu'on établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'on omet d'opérer les distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (ATF 126 V 53 consid. 3b, 125 II 345 consid. 10b, 124 II 213 consid. 8d, 123 I 7 consid. 6a, 23 consid. 3b, 141 consid. 1b, 121 I 104 consid. 4a, II 204 consid. 4a, 118 Ia 2 consid. 3a et réf. citées ; Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997, 2^e partie, p. 545 consid. 6a ; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, p. 103, n^o 485ss ; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 359 ; Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Berne 1986, p. 157 s.).

bb) La recourante estime être victime d'une inégalité de traitement par rapport au sylviculteur qui exploite une scierie et qui bénéficie malgré tout de l'exemption pour la vente de produits sylvicoles issus de sa propre exploitation. A ce propos, la Commission de recours relève tout d'abord que ce cas de figure ne paraît pas encore avoir fait l'objet d'une décision de l'AFC et que la problématique de l'exemption du sylviculteur exploitant une scierie ne saurait être préjugée. Au surplus, cette question ne fait pas partie de l'objet du litige de la présente affaire. Enfin, on peut encore se demander si le principe de l'égalité de traitement s'applique

véritablement entre un viticulteur et un sylviculteur ou s'il ne se limite pas plutôt à assurer un traitement égal entre viticulteurs d'une part et entre sylviculteurs d'autre part.

6.– Au vu des considérations qui précèdent, le recours doit être rejeté dans son entier et la décision sur réclamation de l'AFC du 21 janvier 2004 confirmée. Les frais de procédure, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, doivent être 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. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement 5 al. 3 de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnité en procédure administrative [RS 172.041.0]).

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 du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de la société X. & Y. SA est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 21 janvier 2004 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 3'500.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 3'500.--.
3. La présente décision est notifiée par écrit à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

La présente décision est notifiée par écrit aux parties. Celle-ci peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès sa 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