

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 21 juin 2004, en la cause X. [CRC 2002-097])

Mehrwertsteuer. Selbstveranlagungsprinzip. Beginn und Ende der Steuerpflicht. Saldosteuersatz.

Art. 17, Art. 19 Abs. 1 Bst. a, Art. 21 Abs. 1, Art. 22, Art. 45 Abs. 2, Art. 46 MWSTV.

- Die Steuerzahllast kann entweder effektiv oder nach der vereinfachenden Pauschalmethode berechnet werden für die Prüfung der Frage, ob der Steuerpflichtige aus dem Register gelöscht werden soll, sobald bei einem jährlichen Umsatz zwischen Fr. 75'000.- und 250'000.- der nach Abzug der Vorsteuer verbleibende Mehrwertsteuerbetrag regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.- im Jahr beträgt. Es ist hingegen nicht möglich, die Saldosteuermethode anzuwenden, um den Beginn oder das Ende der Steuerpflicht zu bestimmen (E. 2a/bb und 3a).

- Zeigt der Unternehmer der Steuerverwaltung rechtzeitig an, dass er die massgebende Umsatzgrenze nicht mehr erreicht, wird die Löschung normalerweise ex tunc vorgenommen, d. h. auf das Ende derjenigen Abrechnungsperiode, in der der Löschantrag eingereicht wurde. Dies selbst dann, wenn der Steuerpflichtige die entsprechenden Beweise verzögert einreicht, sofern die Anzeige innerhalb der Einreichungsfrist der Veranlagung erfolgte, da ansonsten angenommen wird, dass der Unternehmer für die Steuerpflicht optiert (E. 2c/cc und 3c/aa).

- Ein derartiger Verzug bei der Beweiseinreichung verletzt klarerweise das Selbstveranlagungsprinzip, was vorliegend zwar keine Folgen in materieller sondern lediglich in verfahrensrechtlicher Hinsicht nach sich zieht (E. 3c/aa).

Taxe sur la valeur ajoutée. Principe de l'auto-taxation. Début et fin de l'assujettissement. Taux de dette fiscale nette.

Art. 17, art. 19 al. 1 let. a, art. 21 al. 1, art. 22, art. 45 al. 2, art. 46 OTVA.

- La méthode effective ou la méthode forfaitaire peuvent s'employer pour déterminer si un assujetti doit être radié du registre des contribuables, dans la mesure où la charge fiscale nette est régulièrement inférieure à Fr. 4'000.- pour un chiffre d'affaires se situant entre Fr. 75'000.- et 250'000.-. Il n'est en revanche pas possible d'utiliser le taux de dette fiscale nette, que ce soit pour déterminer le début ou la fin de l'assujettissement (consid. 2a/bb et 3a).

- Si l'assujetti annonce en temps utile à l'administration fiscale qu'il ne réalise plus le chiffre d'affaires minimum déterminant l'assujettissement, la radiation intervient en règle générale avec effet ex tunc, c'est-à-dire qu'elle prendra effet au terme de la période fiscale au cours de laquelle la demande a été déposée, ceci même si l'assujetti tarde à produire les moyens de preuve y relatifs et pour autant qu'il se soit annoncé dans le délai de remise du décompte relatif à la période fiscale en cause, sous peine d'être considéré comme ayant opté pour l'assujettissement (consid. 2c/cc et 3c/aa).

- Un tel retard dans la production des moyens de preuves viole clairement le principe de l'auto-taxation, ce qui, en l'espèce, ne peut avoir des conséquences sur le fond, mais seulement sous l'angle procédural (consid. 3c/aa).

Imposta sul valore aggiunto. Principio dell'autotassazione. Inizio e fine dell'assoggettamento. Tasso di debito fiscale netto.

Art. 17, art. 19 cpv. 1 lett. a, art. 21 cpv. 1, art. 22, art. 45 cpv. 2, art. 46 OIVA.

- Il metodo effettivo o il metodo forfettario possono essere utilizzati per determinare se un contribuente deve essere radiato dal registro dei contribuenti, nella misura in cui il debito fiscale netto è regolarmente inferiore a Fr. 4'000.- per una cifra d'affari che si situa fra Fr. 75'000.- e 250'000.-. Non è invece possibile utilizzare il tasso di debito fiscale netto, né per determinare l'inizio né per stabilire la fine dell'assoggettamento (consid. 2a/bb e 3a).

- Se il contribuente annuncia in tempo utile all'amministrazione fiscale che egli non realizza più la cifra d'affari minima che determina l'assoggettamento, in regola generale la radiazione interviene con effetto ex tunc, cioè diventerà effettiva alla fine del periodo fiscale nel corso del quale è stata depositata la domanda. Questo anche se il contribuente tarda a produrre i relativi mezzi di prova e comunque a condizione che si sia annunciato nel termine di consegna del conteggio relativo al periodo fiscale in questione, altrimenti si considera che abbia optato per l'assoggettamento (consid. 2c/cc e 3c/aa).

- Un simile ritardo nella produzione dei mezzi di prova viola chiaramente il principio dell'autotassazione, il che, nella fattispecie, non può avere conseguenze nel merito, ma solamente dal punto di vista procedurale (consid. 3c/aa).

Résumé des faits:

A. X. exerça dès 1984 une activité de commerce de caisses enregistreuses sous la raison individuelle Y, à (...), et s'annonça auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en date du 19 janvier 1995 en vue de s'enregistrer comme contribuable à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Il déposa à ce titre un double «questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA» (ci-après: le formulaire d'assujettissement) à la date précitée. Sur base des indications fournies, l'AFC procéda à l'inscription de X. dans le registre des assujettis à la TVA avec effet au 1er janvier 1995. En outre, l'AFC accorda à X. en date du 21 avril 1995 l'application du taux de dette fiscale nette.

B. Alors que dans les formulaires précités d'assujettissement, X. avait fait état d'un chiffre d'affaires prévisible pour 1994 de Fr. 260'000.-, respectivement de Fr. 200'000.-, celui-ci informa l'AFC, en date du 3 octobre 1995, que son chiffre d'affaires pour l'année en cours ne dépasserait pas Fr. 150'000.- et que sa dette fiscale serait ainsi inférieure à Fr. 4'000.-. Il confirma cet état de fait dans un courrier du 14 février 1996 et demanda d'être radié du registre des assujettis en joignant le compte de pertes et profits pour 1994, ainsi qu'un extrait de sa déclaration d'impôt 1995-1996. Par la suite, l'autorité fiscale pria à plusieurs reprises l'assujetti de lui remettre les décomptes le concernant depuis le début de son assujettissement, afin de pouvoir déterminer si les conditions d'une éventuelle radiation étaient effectivement réunies. Le recourant invoqua entre autres son état de santé pour justifier son impossibilité de communiquer dans l'immédiat la composition exacte de son chiffre d'affaires.

C. En l'absence de décomptes remis par l'assujetti, l'AFC fixa l'impôt dû pour les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 4e trimestre 1995 et du 1er semestre 1996 (du 1er janvier 1995 au 30 juin 1996) par voie d'évaluation et établit à cet effet un

décompte complémentaire «A», du 25 avril 1997, d'un montant de Fr. 8'000.-, plus intérêt moratoire de 5% dès le 30 mai 1996 (échéance moyenne). Le 4 août 1997, X. remit ses décomptes pour les périodes fiscales couvertes par l'estimation, ainsi que pour le 2e semestre 1996 et le 1er semestre 1997. Sur base desdits décomptes, l'AFC établit un avis de crédit «B» en date du 13 août 1997 pour un montant de Fr. 1'537.35, rectifiant ainsi l'impôt dû selon décompte «A» à un montant de Fr. 6'462.65.

D. X. ne s'acquitta pas de la dette fiscale précitée. L'AFC lui fit donc notifier un premier commandement de payer n° (...) par l'Office des poursuites de (...) en date du 12 novembre 1997 pour un montant de Fr. 6'462.65, intérêts moratoires en sus, pour les périodes fiscales du 1er trimestre 1995 au 1er semestre 1996, puis un second commandement de payer n° (...) le 22 octobre 1997 pour une somme de Fr. 1'060.20, plus intérêts moratoires, correspondant au décompte remis par l'assujetti pour le 2e semestre 1996 et enfin un dernier commandement de payer n° (...) d'un montant de Fr. 1'526.40 en date du 3 décembre 1997 conformément au décompte remis relatif au 1er semestre 1997. X. fit opposition aux trois commandements de payer précités.

E. Par décisions des 22, 23 et 24 avril 1998, l'AFC confirma les dettes fiscales susmentionnées et leva les oppositions formées aux commandements de payer. X. forma réclamation en date du 18 mai 1998, alléguant qu'il faisait valoir sa radiation depuis le 2 octobre 1995 (recte: 3 octobre 1995). Il remit en outre en date du 1er juillet 1998 son décompte pour le 2e semestre 1997, sans s'acquitter de la dette fiscale en résultant. L'AFC lui fit notifier une nouvelle fois un commandement de payer n° (...) en date du 17 septembre 1998 pour un montant de Fr. 2'416.70 correspondant à la somme d'impôt déclarée par l'assujetti lui-même. Ce dernier forma opposition. Par décision du 25 janvier 1999, l'AFC confirma la dette fiscale précitée et prononça la mainlevée de l'opposition jusqu'à due concurrence. A l'encontre de cette dernière décision, X. déposa une nouvelle fois une réclamation auprès de l'AFC par acte du 18 février 1999.

F. Par décision du 26 juin 2002, l'AFC rejeta les réclamations ainsi formulées, confirmant entre autres les dettes fiscales résultant des décisions premières des 22, 23, 24 avril 1998 et 25 janvier 1999, sous réserve d'un éventuel redressement fiscal après contrôle au sens de l'art. 50 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures)[5]. Dite autorité estima par ailleurs que c'était à bon droit que la radiation de X. du registre des contribuables TVA n'avait pris effet qu'au 31 décembre 1998.

G. A l'encontre de cette décision, X. (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 19 juillet 2002, faisant valoir que la dette fiscale nette était inférieure à Fr. 4'000.- depuis l'année 1995 et qu'il ne devait donc pas être assujetti. Il justifia enfin la tardiveté de la remise des décomptes TVA par des difficultés d'ordre personnel et professionnel. Le recourant ayant requis l'assistance judiciaire, celle-ci lui a été refusée par décision incidente du 24 octobre 2002, laquelle n'a pas été contestée.

H. L'AFC a déposé sa réponse en date du 15 janvier 2003, concluant au rejet du recours, avec suite de frais. Elle se réfère à cet effet intégralement au contenu de sa décision sur réclamation du 26 juin 2002. Par courrier du 28 janvier 2003, le recourant a présenté spontanément ses observations, donnant lieu ainsi à un second échange d'écritures qui s'est clos par la correspondance de l'AFC du 19 février 2003.

Par lettre du 13 novembre 2003, le recourant a requis pour la seconde fois l'octroi de l'assistance judiciaire.

Extrait des considérants:

1.a., b., c., d. (Questions formelles)

2.a.aa. S'agissant du début de l'assujettissement, celui-ci 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 (art. 21 al. 1 OTVA; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat, Droit fiscal suisse - la taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 108 ss). Pour déterminer si l'assujettissement commence avec l'entrée en vigueur de l'OTVA, soit au 1er janvier 1995, le nouveau droit doit être appliqué aux opérations imposables qui ont été exécutées dans les douze mois précédents (art. 84 al. 2 OTVA; cf. également sur ce point la brochure éditée par l'AFC en septembre 1994 «Passage du régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires à celui de la taxe sur la valeur ajoutée», ch. 3.1 ss). La règle découlant de l'art. 21 al. 1 OTVA 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 la décision de la Commission de recours du 20 janvier 2003, publiée dans la JAAC 67.80

consid. 2, Steuer Revue [StR] 7-8/2003 p. 549, et la décision de ladite commission du 3 décembre 1998, publiée dans la JAAC 63.76 consid. 3b/bb). Il est rappelé qu'à côté de la limite précitée de Fr. 75'000.-, l'art. 19 al. 1 let. a OTVA prévoit une deuxième limite, en dessous de laquelle un entrepreneur peut ne pas être assujetti à la TVA. Ainsi, les entrepreneurs, dont le chiffre annuel ne dépasse pas Fr. 250'000.- ne sont pas assujettis à l'impôt si la dette fiscale nette, à savoir la différence entre l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt préalable, ne dépasse pas régulièrement Fr. 4'000.- par année (arrêt du Tribunal fédéral du 20 septembre 2000, publié dans les Archives de droit fiscal suisse [Archives] 71 57 consid. 2; décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 10 février 2004, en la cause M. [CRC 2003-081], consid. 2a; décisions de la Commission de recours du 20 janvier 2003, in JAAC 67.79 consid. 2a; du 9 décembre 2002, in JAAC 67.51 consid. 2a/aa et du 3 décembre 1998, in JAAC 63.76 consid. 3; 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. 199). Pour être exempté de l'assujettissement, il faut encore que la limite de Fr. 4'000.- ne soit pas atteinte pendant plusieurs années. Ainsi, si ce n'est qu'à titre occasionnel que la limite n'est pas dépassée, l'assujetti ne peut être sans autres libéré de ses obligations fiscales (cf. notamment décision de la Commission de céans du 3 décembre 1998, in JAAC 67.76 consid. 3 et 6a et ch. 2.4 de la brochure du mois d'août 1999 «Assujettissement à la TVA»). Celui qui est exempté de l'assujettissement selon cette dernière disposition sera toutefois assujetti dès la fin de l'année civile au cours de laquelle son chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement aura dépassé Fr. 250'000.-, ou au cours de laquelle l'impôt restant dû après déduction de l'impôt préalable sera supérieur à Fr. 4'000.- (art. 21 al. 3 1ère phrase OTVA).

bb. Selon la pratique administrative, la charge fiscale se calcule selon la méthode effective ou selon la méthode forfaitaire simplificatrice mise en oeuvre par l'AFC pour faciliter la détermination de l'assujettissement des petites entreprises. Selon la méthode dite simplifiée, la TVA doit être calculée aux taux prévus sur les recettes de l'année considérée. L'impôt préalable se calcule quant à lui aux taux prévus sur les achats de marchandises et/ou de matières premières auquel on ajoute le forfait de 0,7% (0,6% jusqu'au 31 décembre 1998) du chiffre d'affaires pour les autres charges (investissements, moyens d'exploitation et frais généraux; brochure «Assujettissement à la TVA», édition août 1999, ch. 2.5-2.7; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 201). La Commission de recours a déjà pu considérer que la méthode forfaitaire ne violait pas le droit fédéral (cf. art. 47 al. 3 OTVA), dans

la mesure où le fournisseur de prestations peut à tout moment déterminer sa charge fiscale, conditionnant son assujettissement en fonction de la méthode effective, notamment s'il pense que la méthode simplifiée ne conduit pas à un résultat correct (voir à ce sujet, les décisions de la Commission de recours en matière de contributions du 10 février 2004, en la cause M. [CRC 2003-081], consid. 2b et du 20 janvier 2003, in JAAC 67.79 consid. 2b). Ces deux méthodes s'emploient également pour déterminer si un assujetti doit être radié du registre des contribuables, dans la mesure où la charge fiscale nette est régulièrement inférieure à Fr. 4'000.- pour un chiffre d'affaires se situant entre Fr. 75'000.- et 250'000.-. Il n'est en revanche pas possible d'utiliser le taux de dette fiscale nette que ce soit pour déterminer le début ou la fin de l'assujettissement (décision précitée du 10 février 2004, en la cause M. [CRC 2003-081], consid. 3d).

b.aa. S'agissant du taux applicable au chiffre d'affaires aval, l'assujetti appliquera le taux normal, respectivement le taux réduit s'il en remplit les conditions (art. 27 al. 1 let. a OTVA). Il importe de distinguer les taux précités avec le taux de dette fiscale nette issu de l'art. 47 al. 3 OTVA. Cette disposition prévoit en effet 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. En conformité avec le droit, le Conseil fédéral a délégué à l'AFC la compétence de déterminer dans quels domaines et à quelles conditions les simplifications devaient être prévues.

bb. Plus précisément, pour le taux de dette fiscale nette, l'AFC s'est ainsi 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 (ci-après: la Brochure 1994), était valable dès le 1er janvier 1995. Elle a été remplacée par une deuxième brochure en juin 1995 (ci-après: la Brochure 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 1er janvier 1997. En ce qui concerne le début du calcul au moyen du taux de dette fiscale nette, les trois brochures précitées prévoient que le contribuable peut dès le 1er janvier 1995 - respectivement dès le début de l'assujettissement - décompter selon le régime forfaitaire par branches et s'engage à s'y tenir pour une année civile au minimum. Les nouveaux contribuables devaient déposer leur demande jusqu'à fin février 1995, respectivement avant de remettre leur premier décompte, respectivement enfin au plus tard avec cette remise du premier décompte (Introduction et ch. 2.1 de la Brochure 1994 et de la Brochure 1995; ch. 5.1 de la Brochure 1996). S'agissant de la fin du calcul au moyen du taux de dette fiscale nette, l'ancienne pratique prévoyait qu'une demande de renonciation pouvait être présentée par écrit jusqu'à fin février de l'année suivante (ch. 2.1 de la Brochure 1994 et de la Brochure 1995). La réglementation plus récente n'est pas fondamentalement différente, mais est formulée de manière plus claire: elle prévoit en effet qu'une révocation n'est possible que pour le 31 décembre de chaque année. La demande de révocation doit revêtir la forme écrite et doit être faite au plus tard jusqu'à fin février de l'année suivante. Les demandes qui ont été postées à partir du 1er mars ne déploient leurs effets que pour l'année qui suit (ch. 5.1 de la Brochure 1996). La Commission de céans examine cette réglementation et son application avec un plein pouvoir de cognition (art. 49 let. a à c de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA], RS 172.021; décision de la Commission de recours en matière de contributions du 24 juin 1999, publiée dans la JAAC 64.11 consid. 3d).

cc. Le but du décompte de la TVA au moyen du taux de dette fiscale nette est de simplifier l'administration de la comptabilité (TVA/MWST/VAT-Journal 4/2000 p. 178 consid. 3c; décision précitée, in JAAC 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 1er 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. 331 s.). 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 (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 284; cf. ég. Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht Band I, 9ème éd., Berne, Stuttgart et Vienne 2001, §24 ch. 204). Enfin, pour des raisons d'équité fiscale, les taux de dette fiscale 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 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.

c.aa. S'agissant de la fin de l'assujettissement, celui-ci intervient en principe avec la cessation de l'activité soumise à l'impôt ou, en cas de liquidation d'un patrimoine, à la clôture de la procédure de liquidation (art. 22 let. a OTVA). L'assujettissement volontaire prend en règle générale fin au moment fixé par l'AFC, soit normalement à la fin de l'année civile ou de la période de décompte en cours (art. 22 let. b OTVA). Dans tous les autres cas, l'assujettissement cesse à la fin de l'année civile au cours de laquelle les montants déterminant l'assujettissement n'ont plus été dépassés et si l'on peut s'attendre à ce qu'ils ne le soient pas non plus pendant l'année civile suivante (art. 22 let. c; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 10 mars 1999, publiée dans la JAAC 63.92 consid. 4a; décisions non publiées de la Commission de recours des 30 septembre et 5 juillet 1999, en les causes P. [CRC 1999-016], consid. 5a et L. [CRC 1998-076], consid. 5; Camenzind/Honauer, op. cit. p. 208).

bb. Si l'assujettissement prend fin au sens de l'art. 22 let. a et c OTVA (art. 45 al. 2 OTVA), il appartient également à l'assujetti d'avertir l'AFC par écrit. Si l'assujetti omet d'annoncer auprès de l'administration fiscale qu'il ne réalise plus le chiffre d'affaires minimum déterminant l'assujettissement, il est censé avoir opté pour l'assujettissement (art. 45 al. 3 OTVA). Il en résulte que dans l'hypothèse où l'entrepreneur ne procède pas à la communication en temps utile, l'AFC ne radie l'inscription au registre des assujettis qu'au terme de la période de décompte concernée (décisions non publiées de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 25 mars 2004, en la cause J. [CRC 2003-170], consid. 2c; du 5 janvier 2000, en la cause B. [CRC 1998-188], consid. 2 et décision de la Commission de céans du 12 octobre 1999, publiée dans la JAAC 64.48 consid. 4c/dd et 5a).

cc. En revanche, si l'assujetti s'annonce en conformité de ce qui précède, la radiation intervient en règle générale avec un effet ex tunc, c'est-à-dire qu'elle devra intervenir au terme de la période fiscale au cours de laquelle elle a été déposée (voir à ce sujet, décision précitée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 12 octobre 1999, publiée dans la JAAC 64.48 consid. 4). Il va de soi que l'assujetti doit attester par des moyens de preuve adéquats qu'il ne remplit plus les conditions d'assujettissement (cf. notamment l'art. 46 OTVA). Si le recourant tarde à produire de tels éléments justificatifs, et qu'il atteste donc avec retard qu'il ne réalisait plus les conditions d'assujettissement au moment de l'annonce au sens de l'art. 45 al. 2 OTVA, il n'en demeure pas moins que la législation est claire et que les effets de la radiation doivent être reportés à la période fiscale au

cours de laquelle l'assujetti s'est annoncé. Naturellement, si l'assujetti ne produit pas de moyens de preuves ou si ceux-ci révèlent qu'une radiation ne peut entrer en ligne de compte, l'assujettissement doit, le cas échéant, perdurer selon la réglementation légale.

3. En l'espèce, il convient d'examiner en premier lieu la question du début de l'assujettissement (let. a), puis de déterminer quel était le taux applicable aux chiffres d'affaires imposables non contestés (let. b) et en dernier lieu, de vérifier si le recourant doit être radié du registre des assujettis à la TVA et, dans l'affirmative, à partir de quel moment (let. c).

a. Le recourant s'est annoncé auprès de l'AFC en remplissant deux formulaires d'assujettissement, tous deux datés du 19 janvier 1995 et tous deux portant la signature du recourant avec le timbre de la raison individuelle Y. L'un mentionnait cependant le montant de Fr. 260'000.- au titre de chiffre d'affaires déterminant prévisible pour l'année 1994, alors que l'autre indiquait au même titre un montant de Fr. 200'000.-. Dans ce dernier cas, le recourant a omis de remplir le verso du questionnaire concernant le calcul de la dette fiscale nette lorsque le chiffre d'affaires déterminant se situe précisément entre Fr. 75'000.- et 250'000.-. Au vu des circonstances, l'AFC a estimé que le recourant remplissait les conditions d'assujettissement au sens de l'art. 17 et de l'art. 19 OTVA quel que soit le montant retenu.

Tel est en effet bien le cas, même si l'on ne prend en considération que le chiffre d'affaires le plus bas annoncé à l'AFC par le recourant, soit le chiffre d'affaires déterminant de Fr. 200'000.- déclaré pour l'année 1994 conformément à l'art. 84 al. 2 OTVA. Dans cette hypothèse et dans la mesure où ce montant était en deçà de la limite de Fr. 250'000.- au sens de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, le recourant se devait de remplir correctement le questionnaire d'assujettissement, dont le calcul de la charge fiscale nette. A défaut, le calcul devait être opéré par l'administration fiscale selon les éléments en sa possession aux fins de déterminer si les conditions d'assujettissement étaient réalisées. Il s'impose donc d'examiner le calcul de la charge fiscale nette du contribuable et de déterminer si la limite formulée à l'art. 19 al. 1 let. a OTVA de Fr. 4'000.- était atteinte et depuis quelle date précisément.

Le recourant ne proposant que l'application du taux de dette fiscale nette pour déterminer le début de son assujettissement, il s'impose de suivre la méthode de calcul simplifiée. Dite méthode permet ainsi de déterminer approximativement la charge fiscale nette annuelle selon les propres prévisions du recourant, (voir à ce sujet ch. 2.6 de la brochure du mois d'août 1999 «Assujettissement à la TVA» confirmant cette pratique). Celle-ci s'élèverait à près de Fr. 5'513.65 si l'on estime les achats de marchandises à près de 45% du chiffre d'affaires, selon le calcul suivant:

Il importe au demeurant de préciser qu'il en irait de même si l'on prenait en considération le chiffre d'affaires ressortant du compte de pertes et profits de l'année 1994 que le recourant a fait parvenir à l'administration fiscale à l'appui de son courrier du 14 février 1996. Le chiffre d'affaires réel tel qu'il ressort de ce document est certes inférieur à ceux déclarés à l'appui des formulaires d'assujettissement du 19 janvier 1995, puisqu'il s'élève à Fr. 186'848.10, mais la charge fiscale nette reste supérieure à la limite de Fr. 4'000.- si l'on retient la somme de Fr. 84'636.80, mentionnée sous le compte «achats et coût réparations» comme étant le montant des achats de marchandises à prendre en compte. La dette fiscale nette serait en effet de Fr. 5'117.15 selon le calcul suivant:

Cela étant, et même si ce mode de faire n'est par principe pas conforme à la pratique usuelle et admise en la matière (cf. ci-dessus, consid. 2a/bb), il n'en demeure pas moins que la charge fiscale nette est également bien supérieure à Fr. 4'000.- si l'on suit la méthode employée par l'administration fiscale dans le cas présent, savoir le calcul sur base du taux de dette fiscale nette. En effet, le montant de l'impôt s'élèverait, selon les chiffres prévisibles déclarés, à près de Fr. 6'000.- pour un chiffre d'affaires de Fr. 200'000.-, respectivement à Fr. 5'605.45 pour le chiffre d'affaires inférieur résultant du compte de pertes et profits, selon le taux de dette fiscale nette applicable de 3% (cf. ch. 10.7 de la Brochure 1995, ch. 16.3.7 de la Brochure 1996, valable dès le 1er janvier 1997).

Vu ce qui précède et dans la mesure où le recourant a déclaré un chiffre d'affaires déterminant en 1994 supérieur à Fr. 75'000.- pour une dette fiscale nette supérieure à la limite de Fr. 4'000.- au sens de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA (pour un chiffre d'affaires inférieur à Fr. 250'000.-), le début de son assujettissement a commencé le 1er janvier 1995, ceci en conformité de l'art. 21 al. 1 1ère phrase OTVA. C'est donc à juste titre que l'AFC a fixé le début de l'assujettissement du recourant à la date précitée et l'a donc inscrit au registre des contribuables.

b. S'agissant du taux applicable aux opérations imposables, lesquelles ne sont pas contestées en soi, il est manifeste, dans la mesure où il ressort clairement des brochures spéciales en la matière que le taux de dette fiscale nette applicable aux activités du recourant est de 3%, tel qu'il ressort également de la déclaration d'adhésion du 8 mars 1995, dûment corrigée par l'AFC par son aval du 21 avril 1995. Le recourant entend toutefois se prévaloir du taux de 2% appliqué par l'administration fiscale à un autre assujetti, sis (...), exerçant lui-aussi le commerce de caisses enregistreuses. Il résulte pourtant clairement des éléments en possession de la Commission de recours que le taux de dette fiscale nette de 2% accordé à l'assujetti concerné était le résultat d'une simple erreur de l'administration, laquelle fut corrigée de suite par courrier du 29 mai 1995 et que le taux de dette fiscale nette applicable au commerce des caisses enregistreuses s'élève bien à 3% (cf. ch. 10.7 de la Brochure 1995, ch. 16.3.7 de la Brochure 1996). L'AFC a par ailleurs expliqué au recourant que, dans la mesure où le taux de 2% ne pouvait être appliqué dans son cas, il pouvait encore annuler sa demande de bénéficier du taux de dette fiscale nette par lettre écrite à l'administration fiscale. Le recourant n'ayant pas déposé une telle demande, c'est à bon droit que l'AFC a fait application en l'occurrence du taux de dette fiscale nette de 3%.

c.aa. En ce qui concerne la fin de l'assujettissement, il faut que le contribuable déclare et s'annonce auprès de l'AFC. Le recourant s'est ainsi annoncé une première fois par correspondance du 3 octobre 1995 (et non 2 octobre 1995, comme allégué de manière erronée par le recourant). A l'appui de cette dernière, le recourant a constaté que son chiffre d'affaires ne se développait pas comme prévu et a déclaré à l'AFC que son chiffre d'affaires prévisible pour l'année en cours ne devrait pas aller au-delà du montant de Fr. 150'000.-, pour une dette fiscale nette estimée à un montant inférieur à Fr. 4'000.-. Il a même confirmé ensuite la situation par correspondance adressée à l'AFC le 14 février 1996, aux termes de laquelle il sollicite d'être radié du registre des assujettis à la TVA. Il n'a toutefois produit à l'appui de cette demande de radiation que le compte de pertes et profits de l'année 1994 établi par sa fiduciaire, ainsi qu'un extrait de sa déclaration d'impôt 1995-1996 et aucun des documents requis par l'AFC. Dite autorité a pourtant demandé au recourant à plusieurs reprises (par courrier des 28 novembre 1996, 26 février 1997, 22 mai 1997) de produire tous documents permettant de justifier les montants et composition de son chiffre d'affaires pour les périodes comprises entre le 1er janvier 1995 et le 31 décembre 1996. Le recourant ne s'étant toujours pas exécuté et ayant formulé une nouvelle demande de radiation en date du 28 juillet 1997, l'AFC lui a rappelé par lettre du 22 août 1997 l'importance de produire des justificatifs et des renseignements complémentaires, dont désormais le

chiffre d'affaires exact pour l'année 1997, les bilans et comptes de pertes et profits pour les années 1995 à 1997, ainsi que les prévisions du chiffre d'affaires de 1998. Suite à divers échanges de correspondances, l'AFC a adressé au recourant un dernier rappel en date du 7 octobre 1997, expliquant que la radiation du registre des contribuables ne pourra être examinée qu'à réception des documents requis.

Il est exact que ce n'est qu'à réception de l'ensemble des pièces justificatives requises que l'AFC pouvait examiner si le recourant devait encore être assujéti ou non. Autrement formulé, ce n'est que dès le moment où l'ensemble des décomptes trimestriels, respectivement semestriels, des comptes de pertes et profits et bilans pour les années passées, ainsi que, éventuellement, les perspectives pour l'année à venir au sens de l'art. 22 let. c OTVA, ont été remis à l'administration fiscale que cette dernière pouvait déterminer si le recourant remplissait encore les conditions matérielles d'assujettissement. Toutefois, à partir du moment où les moyens de preuve ont été déposés et qu'il en résulte que les conditions de l'assujettissement ne sont plus remplies, il s'impose de radier le recourant du registre des contribuables avec effet au jour de l'annonce, à savoir au terme de la période de décompte en question. Pour cela, il faut encore que le recourant se soit annoncé en temps utile auprès de l'administration fiscale, soit dans le délai de remise du décompte relatif à la période fiscale en cause, sinon il sera considéré comme ayant opté pour l'assujettissement. Dans le cas présent, le recourant, par ses annonces du 3 octobre 1995, puis du 14 février 1996, s'est adressé à l'administration fiscale en temps utile et devrait pouvoir être radié du registre au 31 décembre 1995 s'il prouve que les montants déterminant l'assujettissement n'ont plus été dépassés au cours de l'année 1995 et si l'on peut s'attendre à ce qu'ils ne le soient plus pendant l'année 1996 (art. 22 let. c OTVA). Il va de soi par ailleurs que le calcul de la limite de Fr. 4'000.- doit être effectué selon les deux méthodes reconnues, à savoir la méthode simplifiée ou effective (cf. consid. 2a/bb ci-dessus). En effet, comme on l'a vu, il est exclu de déterminer la limite conditionnant l'assujettissement au moyen du taux de dette fiscale nette.

En l'occurrence, l'AFC a procédé de manière erronée, en ayant en premier lieu calculé la charge fiscale nette au sens de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA au moyen du taux de dette fiscale nette, puis estimé devoir fixer les effets de la radiation seulement au terme de la période au cours de laquelle le recourant a produit l'ensemble des pièces justificatives requises. Il s'agit certes de souligner la tardiveté avec laquelle le recourant a remis les documents, se prévalant à chaque fois du retard pris par sa propre fiduciaire dans le bouclage des comptes et de problèmes de santé. Ce faisant, il est manifeste que le recourant a violé gravement le principe de l'auto-taxation tel qu'il ressort de l'art. 46 OTVA. Il n'en demeure pas moins qu'une telle violation ne peut avoir des conséquences négatives sur le fond, mais seulement sous l'angle procédural par la prise en charge par le recourant des frais inutilement provoqués (art. 56 al. 3 OTVA), voire également sous l'angle pénal (art. 61 al. 1 let. a OTVA).

bb. Cela étant, même si la procédure de recours est régie de manière générale par le principe de la maxime inquisitoire, il n'incombe toutefois pas aux autorités de recours de reconstituer, depuis le début, l'état de fait déterminant pour la décision (cf. Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2e éd., Zurich 1998, ch. 676). Dans le cadre de la procédure de recours, il s'agit plutôt d'examiner l'état de fait tel qu'il a été établi par les autorités inférieures et, le cas échéant, de le confirmer ou de le compléter. En principe, lorsque l'autorité admet entièrement ou en partie un recours, elle statue elle-même sur l'affaire (décision en réforme; art. 61 al. 1 PA in initio). Exceptionnellement, il existe également la possibilité de renvoyer l'affaire, avec des instructions impératives, à l'autorité inférieure pour nouvelle décision (décision cassatoire, art. 61 al. 1 PA in fine). Un tel renvoi se justifie notamment lorsque d'autres éléments de fait doivent être constatés et que la procédure d'administration des preuves s'avère trop lourde (décision de la Commission fédérale de recours du 30 mai 2000, en la cause T. SA [CRC 1998-011], consid. 2b; Kölz/Häner, op. cit., ch.

694; cf. également Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. II, 2e éd., Berne 2002, p. 691). Il s'agit de sauvegarder ainsi le principe de la double instance, puisque le recourant pourra à nouveau contester ces points, qui, par définition, seront nouveaux, ce qui serait exclu si la Commission de recours statuait elle-même (voir à ce sujet, Moor, op. cit., vol. II, p. 691). Même si l'autorité de recours a la compétence de procéder à d'autres éclaircissements de l'état de fait, il est enfin préférable que l'autorité la mieux au courant des particularités locales ou bien la plus compétente dans le domaine se prononce sur la cause du recourant. Le renvoi est en revanche indispensable lorsqu'il apparaît que l'état de fait déterminant a été manifestement constaté de manière inexacte ou incomplète et qu'il y a donc eu une violation grave de l'art. 49 let. b PA. Dans ces cas, une décision en réforme de la Commission de recours n'entre plus en ligne de compte (André Moser, in Moser/Übersax, *Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen*, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 3.87 s.).

En l'espèce, il s'avère que la Commission de recours n'est pas à même de déterminer avec précision la charge fiscale nette du recourant au cours des périodes litigieuses et donc de déterminer si les conditions matérielles d'une radiation étaient remplies au cours du dernier trimestre 1995, date de la première annonce du recourant auprès de l'AFC. En effet, contrairement au calcul opéré par cette dernière autorité sur base du taux de dette fiscale nette et comme on l'a vu précédemment, il importe d'effectuer le calcul de la charge fiscale nette et donc de la limite de l'impôt préalable de Fr. 4'000.- selon l'art. 19 al. 1 let. a OTVA au moyen de la méthode effective ou simplifiée. Dans le cadre de cette dernière, il faut encore connaître le montant consacré par le recourant aux achats de marchandises ou de matières premières, dans la mesure où ce montant intervient dans le calcul de l'impôt préalable. Il découle certes quelques indications à ce sujet des trois comptes de pertes et profits produits par le recourant pour les années 1994, 1995 et 1996. Ces indications nécessitent toutefois des clarifications, dans la mesure où les chiffres d'affaires pour 1995 et 1996 sont inférieurs à ceux déclarés au moyen des décomptes trimestriels, respectivement semestriels remis. Il est dès lors manifeste que les chiffres indiqués sous le compte des «achats et coût réparations» des comptes de pertes et profits produits par le recourant ne peuvent être repris sans autres dans le calcul de la charge fiscale nette. Les clarifications requises nécessitant des mesures d'instruction longues et complexes, il s'impose de renvoyer la présente cause à l'autorité intimée pour complément d'instruction et nouvelle décision. Cette manière de procéder permet par ailleurs de respecter le principe de la double instance.

4.a. (admission partielle et renvoi à l'autorité inférieure)

b. Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse les surplus éventuel (art. 1 ss plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [ci-après: ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative] RS 172.041.0). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (art. 63 al. 2 PA). Aux termes de l'art. 64 al. 1 PA, l'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés. Il faut entendre par-là les frais de quelque importance absolument nécessaires à une défense efficace, eu égard à la nature de l'affaire, à la capacité des parties et au comportement de l'autorité

(André Grisel, Traité de droit administratif, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 848; cf. Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943, vol. V, Berne 1992, ad art. 159 ch. 1). Ne remplissent pas cette condition, les dépens prévus par le Tarif du 9 novembre 1978 pour les dépens alloués à la partie adverse dans les causes portées devant le Tribunal fédéral (ci-après: tarif, RS 173.119.1) applicable par analogie (art. 8 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative), quand une partie n'a pas été représentée par un mandataire (voir sur cette question, décision du Conseil fédéral du 17 décembre 2001, publiée dans la JAAC 66.3 consid. 5 et du 9 novembre 1994, publiée dans la JAAC 60.3 consid. 2; Moser, op. cit., ch. 4.26 et références citées). Le Tribunal fédéral et le Tribunal fédéral des assurances ont toutefois précisé qu'une partie qui agit dans sa propre cause peut exceptionnellement prétendre à des dépens pour son activité personnelle lorsque la cause est complexe, son enjeu important, que le travail effectué était propre à entraver notablement l'activité professionnelle ou à entraîner une perte de gain, enfin s'il est raisonnablement proportionné au résultat obtenu, toutes conditions qui doivent être cumulativement réunies (cf. Poudret, op. cit., vol. V, ad art. 159, ch. 1; cf. ATF 113 Ib 357 consid. 6b, ATF 110 V 134 consid. 4d).

En l'espèce, le recourant ayant partiellement obtenu gain de cause, il convient de réduire les frais de procédure par-devers la Commission de céans de Fr. 600.- à Fr. 400.-, cela en tenant compte de la responsabilité endossée par le recourant en ce qui concerne l'établissement de l'état de fait. En application de l'art. 6 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative, les frais de procédure pour les décisions antérieures sont réduits et mis à la charge du recourant pour un montant de Fr. 300.-. Enfin, il n'est pas alloué d'indemnité à titre de dépens, le recourant agissant sans représentant dans sa propre cause et ne remplissant à l'évidence pas les conditions exceptionnelles d'octroi au sens de la jurisprudence précitée.

c.aa., bb. (Rejet de la demande d'assistance judiciaire)

[5] Les imprimés concernant l'ancienne OTVA de 1994 sont en vente auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA, Schwarztörstrasse 50, 3003 Berne, ou par fax 031 325 72 80.

Dokumente der SRK