

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 novembre 2000 en la cause M. [CRC 1999-102])

Mehrwertsteuer. Übergangsbestimmungen. Steuerentlastung auf Warenvorräten. Praxis in Bezug auf Apotheken.

- Art. 85 Abs. 1 MWSTV von 1994, der die Steuerentlastung auf Warenvorräten beim Übergang von der alten Warenumsatzsteuer (WUST) zur Mehrwertsteuer (MWSt) regelt, ist verfassungsmässig (E. 3).

- Nichts einzuwenden ist gegen die Bestimmungen, die den genauen Nachweis für die Steuerentlastung auf Warenvorräten regeln (E. 4).

- Pauschalberechnung der die Vorräte belastenden WUST (Art. 85 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 47 Abs. 3 MWSTV von 1994) und diesbezügliche Verfassungsmässigkeit der MWSTV von 1994 (E. 5a).

- Praxis in Bezug auf Apotheken (E. 5b).

- Wenn der Steuerpflichtige die Bedingungen für die Anwendung des Pauschalregimes nicht erfüllt, bleibt er dem gesetzlichen Regime unterstellt, das die Beibringung von Beweisstücken bedingt (E. 5c).

- Mit der Festlegung dieses Regimes ist die Verwaltung innerhalb ihres Ermessensspielraums geblieben und hat die Verfassungsgrundsätze der MWSt berücksichtigt (E. 5d).

Taxe sur la valeur ajoutée. Dispositions transitoires. Dégrevement fiscal des stocks de marchandises. Pratique relative aux pharmacies.

- L'art. 85 al. 1 OTVA de 1994, régissant le dégrèvement fiscal des stocks de marchandises lors du passage de l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires (IChA) à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), est constitutionnel (consid. 3).

- Il n'y a pas d'objections à formuler quant aux dispositions qui règlent le détail des preuves demandées en vue du dégrèvement fiscal des marchandises en stock (consid. 4).

- Calcul par voie forfaitaire de l'IChA grevant le stock (art. 85 al. 2 en relation avec l'art. 47 al. 3 OTVA de 1994) et constitutionnalité de l'OTVA de 1994 à cet égard (consid. 5a).

- Pratique relative aux pharmacies (consid. 5b).

- Si l'assujetti ne remplit pas les conditions déterminant l'application du régime forfaitaire, il reste soumis au régime légal, qui implique la production de pièces justificatives (consid. 5c).

- En établissant ce régime, l'administration est restée dans les limites de son pouvoir d'appréciation et a respecté les principes constitutionnels de la TVA (consid. 5d).

Imposta sul valore aggiunto. Disposizioni transitorie. Sgravio fiscale degli stock di merci. Prassi relativa alle farmacie.

- L'art. 85 cpv. 1 OIVA del 1994, che regola lo sgravio fiscale degli stock di merci in occasione del passaggio dalla precedente imposta sulla cifra d'affari (ICA) all'imposta sul valore aggiunto (IVA), è costituzionale (consid. 3).

- Non vi sono obiezioni da formulare sulle disposizioni che regolano il dettaglio delle prove richieste in vista di uno sgravio fiscale delle merci in stock (consid. 4).

- Calcolo forfetario dell'ICA che grava sullo stock (art. 85 cpv. 2 OIVA del 1994 in relazione con l'art. 47 cpv. 3 OIVA del 1994) e costituzionalità dell'OIVA a questo proposito (consid. 5a).

- Prassi relativa alle farmacie (consid. 5b).

- Se l'assoggettato non adempie le condizioni che determinano l'applicazione del regime forfetario, egli resta soggetto al regime legale, che esige la produzione di atti giustificativi (consid. 5c).

- Stabilendo questo regime, l'amministrazione è rimasta entro i limiti del suo potere di apprezzamento e ha rispettato i principi costituzionali dell'IVA (consid. 5d).

M., exploitant une pharmacie, est immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1er janvier 1995 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 de 1994, RO 1994 1464).

Lors d'un contrôle opéré au courant du mois de décembre 1997, l'AFC refusa la mise en compte de l'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA) sur le stock au 31 décembre 1994, au motif qu'elle ne disposait d'aucun inventaire détaillé dudit stock au 31 décembre 1994. Elle établit sur cette base un décompte complémentaire du 8 décembre 1997, fixant l'impôt dû à Fr. 84 979.-. Par avis de crédit du 24 avril 1998, l'AFC rectifia sa reprise d'impôt.

Constatant que M. avait déduit, dans son décompte du 2e trimestre 1998, l'IChA grevant son stock au 31 décembre 1994, l'AFC établit en date du 26 octobre 1998 un décompte complémentaire fixant la dette fiscale à Fr. 2575.-. Par décision du 10 mars 1999, l'AFC somma M. de payer la somme résultant du décompte litigieux. En date du 22 avril 1999, M. forma réclamation contre cette décision, au motif qu'il refusait de payer deux fois une taxe sur la même marchandise. La réclamation de M. fut rejetée par l'AFC le 29 juin 1999.

En date du 26 août 1999, M. (le recourant) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de

contributions (CRC, Commission de recours ou Commission de céans). Par réponse du 12 octobre 1999, l'AFC a conclu au rejet du recours, avec suite de frais.

Extraits des considérants:

1., 2. (...)

3.a. Le dégrèvement des stocks de marchandises lors du passage de l'ancien IChA à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est régi par l'art. 85 al. 1 OTVA de 1994, aux termes duquel:

«L'assujetti peut déduire à titre d'impôt préalable conformément à l'article 29, l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires qu'il prouve avoir remboursé à un fournisseur contribuable selon l'ancien droit ou qu'il a payé sur l'importation, pour autant que toutes les conditions suivantes soient remplies:

a. il a destiné les marchandises à la revente ou à une utilisation comme matière première pour la fabrication professionnelle de marchandises ou de constructions au sens de l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires ou les a utilisées pour la fabrication professionnelle de marchandises;

b. il a le pouvoir de disposer de ces marchandises ou des marchandises fabriquées à partir d'elles au moment où commence son assujettissement selon la présente ordonnance;

c. il n'a pas procédé, pour ces marchandises, à une mise en compte de l'impôt au sens de l'article 23 de l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires.»

Le Tribunal fédéral a considéré, du moins implicitement, que la réglementation transitoire découlant de l'art. 85 OTVA de 1994 était conforme à la Constitution fédérale (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 12 avril 2000, en la cause D. AG [2A.328/1999/mks], consid. 2b). Pour sa part, la Commission de céans - dans le cadre d'un contrôle concret des normes - est parvenue à la conclusion que le dégrèvement des stocks de marchandises selon l'art. 85 OTVA de 1994 était constitutionnel (décisions non publiées de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 15 mars 2000, en la cause C. [CRC 1999-002], consid. 3a, du 8 novembre 1999[250], en la cause V. AG [CRC 1998-075], consid. 2a, du 5 octobre 1999, en la cause R. [CRC 1998-088], consid. 4d, et du 15 mars 1999, publiée dans la JAAC 63.94 consid. 3d).

b. Sous le régime de l'ancien IChA, un entrepreneur non-contribuable (non-grossiste) ne pouvait acquérir les marchandises de revente et les matières premières dont il avait besoin que grevées de l'impôt. Comparativement à lui, un entrepreneur grossiste pouvait obtenir ces mêmes biens en franchise d'impôt contre déclaration de grossiste (cf. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, n° 478 ss). Au passage de l'ancien IChA à la TVA, les entrepreneurs jusqu'alors non-grossistes (sous le régime de l'ancien IChA) qui deviennent assujettis (sous le régime de la TVA) doivent, selon l'intention du Conseil fédéral, être mis sur un pied d'égalité avec les anciens grossistes (assujettis aussi bien à l'ancien IChA qu'à la TVA) par le dégrèvement fiscal de leurs stocks de marchandises et de matières premières. En effet, ces entrepreneurs auraient, sans dégrèvement fiscal, à supporter une double imposition, car la vente de ces marchandises est de toute façon imposable. La disposition de l'art. 85 al. 1 OTVA de 1994 garantit donc une situation initiale identique au moment de l'introduction de la TVA le 1er janvier 1995 à tous les entrepreneurs qui y sont assujettis, c'est-à-dire à ceux qui étaient déjà assujettis auparavant à l'ancien IChA comme à ceux qui n'étaient alors pas contribuables (cf. ATF 123 II 449 consid. 9c). Elle assure ainsi que le passage de l'ancien au nouveau régime fiscal se fasse dans le respect des principes de l'égalité de traitement et de la neutralité concurrentielle de l'impôt. Il est clair que ne peut être déduit que l'IChA effectivement payé et que celui-ci doit être attesté par des documents probants (arrêt précité du Tribunal fédéral du 12 avril 2000, consid. 2b).

4.a. L'assujetti doit tenir ses livres comptables régulièrement et de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement, le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable déductible puissent y être constatés aisément et de manière sûre. L'AFC peut édicter des prescriptions spéciales à ce sujet (art. 47 al. 1 OTVA de 1994). L'assujetti doit, sur demande, renseigner l'AFC, en faisant preuve de diligence, sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour le calcul de l'impôt (art. 46 OTVA de 1994; cf. 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. 281 s.). Les dispositions citées correspondent presque mot pour mot aux prescriptions de l'art. 34 al. 1 de 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), qui réglaient l'obligation du contribuable de fournir des renseignements, de tenir des livres et de conserver les documents. Le Tribunal fédéral a confirmé à plusieurs reprises ces anciennes dispositions de l'AChA (cf. Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 68 p. 658 consid. 3a; Metzger, op. cit., n° 814 ss).

Le Tribunal fédéral s'est référé - certes sans en examiner expressément la constitutionnalité - aux dispositions de l'OTVA de 1994 concernant l'obligation de donner des renseignements, de tenir des livres et de conserver les documents et les a considérées, tout au moins indirectement, comme conformes à la Constitution et par conséquent comme applicables (cf. ATF 123 II 34 consid. 9c = Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997, 2e partie, p. 553). Selon l'opinion de la Commission de céans, il s'agit, dans le cas des prescriptions des art. 46 et 47 OTVA de 1994, de dispositions dont la teneur est claire, qui exposent dans les détails les obligations résultant pour les assujettis du principe d'auto-taxation. En les édictant et en astreignant l'assujetti à l'obligation de donner des renseignements, de tenir des livres et de conserver les documents, le Conseil fédéral n'a ni violé des dispositions constitutionnelles ni outrepassé la liberté d'appréciation qui lui est accordée. Dans ce cas, le juge n'a pas à intervenir et à substituer sa propre appréciation (cf. décisions de la Commission de céans, du 9 novembre 1999, publiée in: TVA/MWST/VAT-Journal 1/00 p. 4 ss consid. 2, et du 5 octobre 1999, précitée, consid. 5a).

b. La Commission de céans a jugé, en relation avec des questions relatives à l'organisation de la comptabilité d'un assujetti, que le suivi des opérations commerciales, à partir de la pièce justificative jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité (et vice-versa), devait pouvoir être garanti sans perte de temps importante et qu'il relevait de la compétence de l'AFC de publier des directives et des prescriptions visant à permettre un contrôle fiscal efficace (décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, du 15 octobre 1999, publiée dans la JAAC 64.47 consid. 3a, du 15 mars 1999, publiée dans la JAAC 63.94 consid. 4a, du 25 septembre 1998, publiée dans le TVA/MWST/VAT-Journal 4/98 p. 168 consid. 6a, et du 10 juin 1998, publiée dans la JAAC 63.25 consid. 3d/bb). L'administration est même tenue à le faire dans la mesure où la nature d'une certaine activité des assujettis l'exige (cf. ATF 123 II 33 consid. 9b [RDAF 1997 2e partie p. 552]).

L'AFC a précisé les exigences en matière de comptabilité qui concernent les entreprises assujetties à la TVA dans la brochure «TVA organisation comptable» de février 1994[251]. Celle-ci contient des prescriptions détaillées pour la facturation et le transfert de l'impôt, la comptabilité, l'enregistrement et la répartition du chiffre d'affaires de même que la conservation des livres et documents. Les «Instructions à l'usage des assujettis TVA» (éditions de l'automne 1994 et du printemps 1997[252]), émanant aussi de l'AFC, comportent également d'autres précisions sur les obligations que les assujettis sont appelés à respecter. La brochure «Passage du régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires à celui de la taxe sur la valeur ajoutée» de septembre 1994[253] fixe au ch. 3.2 les exigences auxquelles doivent satisfaire les entreprises qui, à partir de l'introduction de la TVA, sont assujetties à l'impôt (en particulier les non-grossistes sous le régime de l'ancien IChA). Le ch. 3.2.2 indique le détail des preuves demandées en vue du dégrèvement fiscal des marchandises en stock. Ces dispositions prescrivent en particulier que, pour obtenir la suppression de la charge préalable d'IChA, il faut présenter à l'AFC, pour la mise en compte de cet impôt, un inventaire détaillé (déjà existant) des stocks ou un inventaire spécial selon le schéma présenté. D'après ce schéma, l'intéressé doit donner, pour chaque poste de l'inventaire, les indications suivantes: description de la marchandise, quantité, prix d'achat (avec ou sans impôt), taux d'imposition et nom du fournisseur. En ce qui concerne les marchandises qu'il a fabriquées lui-même (produits intermédiaires et produits finis), seule la valeur des matières premières utilisées doit y figurer.

Le Tribunal fédéral a jugé récemment que les dispositions susmentionnées étaient conformes au principe de la proportionnalité: les preuves exigées sont adéquates et permettent à l'administration d'établir facilement et de manière fiable les éléments déterminants pour l'impôt (arrêt précité du 12 avril 2000, consid. 3a). Quant à la Commission de céans, elle a déjà considéré à plusieurs reprises qu'elle n'avait pas d'objections à formuler quant à ces dispositions de détail qui règlent des questions de nature technique pour l'appréciation desquelles elle se doit de faire preuve d'une certaine retenue (voir les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, du 15 mars 2000, précitée, consid. 2c/aa, du 5 octobre 1999, précitée, consid. 5b, et du 15 mars 1999, publiée dans la JAAC 63.94 consid. 4b). En exigeant des assujettis des preuves détaillées (énumération du genre et de la quantité des marchandises, du fournisseur, du prix d'achat et du taux d'impôt selon schéma ou inventaire détaillé existant) pour le dégrèvement fiscal des stocks de marchandises au 31 décembre 1994, l'AFC n'a pas violé de droits constitutionnels et elle n'a pas outrepassé la latitude de décision dont elle dispose.

5.a. En vertu de l'art. 85 al. 2 OTVA de 1994, «si l'établissement exact de l'ancien impôt sur le chiffre d'affaires remboursé à un fournisseur ou payé sur l'importation cause une charge excessive à l'assujetti, l'Administration fédérale des contributions peut admettre, aux conditions de l'art. 47, 3e alinéa, qu'il calcule cet impôt par approximation». Selon l'art. 47 al. 3, «si l'enregistrement exact de certains faits essentiels au calcul de l'impôt cause une charge excessive à l'assujetti, l'Administration fédérale des contributions 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 augmentation ou 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». La Commission de recours a déjà eu l'occasion de confirmer que cette disposition était manifestement conforme à l'art. 8 al. 1 disp. trans. de l'ancienne Constitution du 29 mai 1874 (aCst., RS 1 3), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 ch. 1 let. l de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst., RS 101; cf. décision de la Commission de céans du 20 juillet 2000[254], en la cause I. [SRK 1999-111], consid. 3b, et décision du 24 juin 1999, publiée dans la JAAC 64.11 consid. 3b). Il faut en particulier approuver le fait que le Conseil fédéral délègue à l'AFC la compétence de déterminer les domaines dans lesquels et les conditions auxquelles des facilités doivent être accordées. C'est en effet aux spécialistes de l'administration disposant de connaissances techniques spécifiques qu'il faut laisser le soin d'établir les réglementations de détail adéquates. En se limitant à énoncer les principes essentiels, l'art. 47 al. 3 OTVA de 1994 fournit à l'administration la marge de manoeuvre dont celle-ci a besoin pour adapter rapidement et de manière fiable, grâce à ses connaissances techniques, les détails de sa pratique administrative aux modifications de la situation de fait. Des règles techniques spécifiques au domaine du calcul de l'impôt (au moyen de forfaits) n'ont pas leur place dans l'OTVA de 1994 (décision de la Commission de recours du 24 juin 1999, publiée dans la JAAC 64.11 consid. 3c, avec les références). L'art. 47 al. 3 OTVA de 1994 est une disposition cadre qui nécessite une concrétisation de la part de l'AFC (décision précitée du 20 juillet 2000, consid. 3b).

b. Sur la base des dispositions susmentionnées, l'AFC a établi une pratique en vertu de laquelle elle admet que les pharmacies calculent l'impôt par voie d'approximation, pour autant que la valeur de l'inventaire figurant au bilan ne dépasse pas Fr. 1 000 000.- ni 15% du chiffre d'affaires de la dernière année. L'AFC fait valoir que c'est par souci d'efficacité et de simplification que des limites chiffrées ont été choisies et que ces limites ont été fixées de manière à ce que toutes les pharmacies ordinaires puissent en principe faire usage du forfait. Il résulte en effet des statistiques établies par l'Office fédéral de la statistique que le stock des pharmacies représente en moyenne 9,8% du chiffre d'affaires de celles-ci. En arrêtant un chiffre plus élevé, à savoir 15%, l'AFC a largement tenu compte de ces données. Pour ce qui concerne la limite de la valeur de l'inventaire à Fr. 1 000 000.-, l'AFC indique qu'un tel stock correspond en principe à un chiffre d'affaires de Fr. 7 000 000.-, ce qui inclut un grand nombre de pharmacies. Bien que l'AFC ne le précise pas dans le courrier technique, il paraît évident, selon la Commission de recours, que par valeur du stock, on entend valeur du stock au 31 décembre 1994 et que par chiffre d'affaires de l'année précédente, on entend le chiffre d'affaires de l'année civile précédente, à savoir du 1er janvier au 31 décembre 1994.

Il résulte des considérations précédentes que le calcul par approximation du dégrèvement du stock n'est possible, pour les pharmacies, que lorsque les conditions susmentionnées sont réunies. A défaut, il faut considérer que la valeur du stock et le chiffre d'affaires de la pharmacie ne sont pas usuels et la mise en compte ne peut alors être opérée qu'au moyen d'un inventaire détaillé.

c. On se trouve dès lors en présence d'un double régime applicable au dégrèvement fiscal des stocks de marchandises: le régime légal et le régime forfaitaire. En vertu du régime légal, il faut, pour obtenir la suppression de la charge préalable d'IChA, présenter à l'AFC un certain nombre de pièces justificatives. L'assujetti qui n'est pas en mesure de présenter les pièces requises doit alors se satisfaire du dégrèvement prévu par le régime forfaitaire (arrêt précité du Tribunal fédéral du 12 avril 2000, consid. 3b). Toutefois, le régime forfaitaire ne trouve application qu'en présence de certaines conditions. Si l'assujetti ne remplit pas les conditions déterminant l'application du régime forfaitaire, il reste soumis au régime légal. Comme le régime légal n'admet de déduction que sur la base de pièces justificatives précises, il est clair qu'en l'absence des pièces adéquates, l'assujetti ne pourra procéder à aucun dégrèvement de son stock. Il appartient dès lors à l'assujetti qui est dans l'incapacité de fournir les indications qui permettraient d'établir l'existence des éléments donnant droit au dégrèvement de supporter les désavantages d'une situation qu'il a lui-même créée.

d. La Commission de céans n'a pas d'objection à formuler quant à ces dispositions qui règlent des questions de nature technique

pour l'appréciation desquelles elle se doit de faire preuve d'une certaine retenue. Pour des raisons qui relèvent aussi bien du principe de la sécurité du droit que de celui de l'égalité de traitement, l'administration peut définir une pratique en se basant sur des critères objectivement fondés d'application générale, même s'il est évident que de cette manière les particularités de certains cas très spécifiques ne pourront pas être prises en compte. Il suffit que l'administration reste dans les limites de son pouvoir d'appréciation et respecte les principes constitutionnels de la TVA (décision précitée du 20 juillet 2000, consid. 4b). En développant ces dispositions, l'AFC n'a pas violé de droits constitutionnels et n'a pas outrepassé la latitude de décision dont elle dispose en vertu de l'art. 85 al. 2 et de l'art. 47 al. 3 OTVA de 1994. Il ressort de la formulation potestative de ces deux articles que l'AFC a la possibilité, et non le devoir, contrairement au cas visé par l'art. 48 OTVA de 1994, de procéder ou de laisser procéder à un calcul par voie d'approximation. En particulier

l'expression «aux conditions fixées par elle» indique clairement que la marge de manoeuvre de l'administration est très large dans ces circonstances. En choisissant comme critère de délimitation des limites de valeur de l'inventaire et de chiffre d'affaires, l'AFC n'a pas outrepassé ses compétences (cf. au sujet d'une autre pratique de l'AFC liée à des limites chiffrées, décision non entrée en force de la Commission de cénans du 23 juin 1999, publiée in: TVA/MWST/VAT-Journal 4/99 p. 157 consid. 4b). Il s'agit en effet de critères objectifs, dont la présence ou l'absence peut être aisément établie. Interrogée sur les raisons qui avaient motivé le choix de ces paliers, l'AFC s'est limitée à répondre que pour les entreprises qui dépassaient ces limites le calcul de l'impôt ne représentait pas une charge de travail excessive. Malgré cette réponse lacunaire, on peut admettre que l'AFC réserve le calcul par voie d'approximation aux pharmacies dont la valeur du stock ne dépasse pas le million de francs. On doit en effet attendre d'entreprises gérant un stock plus important et réalisant donc un chiffre d'affaires considérable qu'elles mettent en place un système de gestion des stocks permettant d'établir clairement et de manière détaillée leur ampleur et leur composition, indépendamment des réglementations IChA et TVA. Etablir un inventaire détaillé ne devrait donc pas représenter une charge de travail excessive dans ces cas. La justification de la limite relative à la relation entre la valeur du stock et le chiffre d'affaires de l'année précédente est moins évidente. On peut néanmoins admettre que dans la mesure où une entreprise dispose de stocks d'une ampleur inhabituelle par rapport à son chiffre d'affaires, il n'est pas arbitraire d'exiger de sa part des pièces justificatives détaillées à l'appui de ses dires, en particulier pour éviter les risques d'abus du système forfaitaire. Finalement, il convient de relever que cette réglementation a été communiquée à la Société suisse de pharmacie, qui n'a pas contesté les limites retenues.

6.a. En l'espèce, le recourant n'ayant pas été assujéti à l'ancien IChA, qui a pris fin le 31 décembre 1994, les prescriptions sur la tenue des livres (et autres registres) valables pour les grossistes IChA de l'époque ne l'ont pas concerné jusqu'à cette date. Il devait par contre, avant la fin de l'année 1994, se procurer toutes les informations nécessaires pour assumer ses obligations d'assujéti à la TVA dès le 1er janvier 1995, notamment en consultant les brochures de l'AFC. Cela étant, il convient d'examiner ci-après si le recourant peut se prévaloir d'un droit à un dégrèvement légal (consid. 6b) ou, à défaut, d'un droit à un dégrèvement forfaitaire (consid. 6c).

b. Les pièces fournies par le recourant avec son recours pour appuyer ses dires se limitent à un bilan au 31 mai 1994 et au relevé des opérations du compte marchandises-exploitation pour la période du 1er juin 1993 au 31 mai 1994. On remarquera en premier lieu que l'AFC ne s'oppose pas par principe à une clôture des comptes à une date autre que le 31 décembre, mais requiert simplement, dans les cas touchant au dégrèvement fiscal des stocks de marchandises selon l'art. 85 OTVA de 1994, que l'assujéti détermine comptablement l'inventaire au 31 décembre 1994, en ajoutant les achats et soustrayant les ventes. En effet, il est incontestable que certaines des marchandises en stock au 31 mai 1994 peuvent avoir été déjà revendues en 1994, dans la mesure où un chiffre d'affaires est réalisé ultérieurement à cette date. En l'occurrence, le recourant n'a procédé à aucun ajustement au 31 décembre 1994. Ces pièces ne peuvent donc pas avoir de valeur probante en ce qui concerne la valeur du stock pouvant éventuellement faire l'objet d'un dégrèvement.

Le recourant indique en outre qu'il établit la valeur de son stock en multipliant le nombre des articles en stock par un prix moyen pondéré fourni par le grossiste. Ce faisant, il ne décrit pas les marchandises ni ne donne de renseignements sur leur quantité, leur prix d'achat, leur taux d'imposition et leur fournisseur, informations qui sont pourtant nécessaires en vertu du point 3.2 de la brochure «Passage du régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires à celui de la taxe sur la valeur ajoutée». Dans la mesure où le Tribunal fédéral a considéré que la mention des marchandises en stock par groupes ne satisfaisait pas aux exigences de forme posées par la brochure susmentionnée (arrêt précité du Tribunal fédéral du 12 avril 2000, consid. 3b), une unique mention de Fr. 276 800.- pour l'ensemble du stock ne peut pas non plus, à l'évidence, être admise. La mention précise de chaque objet particulier permet en effet de comparer les données de l'inventaire avec les biens se trouvant effectivement au dépôt, le nom du fournisseur permet de retrouver les pièces comptables correspondantes.

En l'espèce, non seulement l'exactitude de l'inventaire n'est pas contrôlable, mais aucun inventaire n'a été fourni et aucun montant n'est même allégué par le recourant pour le 31 décembre 1994, bien que son attention ait été attirée sur ce point par l'AFC de manière réitérée. Dès lors, l'AFC n'était clairement pas en mesure d'accorder un dégrèvement fiscal sur la base des informations en sa possession et elle n'a pas violé l'art. 85 OTVA de 1994 en refusant au recourant la déduction qu'il réclamait.

c. Il convient encore de se demander si l'AFC n'aurait pas dû procéder à un dégrèvement fiscal par voie d'approximation. Comme mentionné ci-dessus, il n'y a calcul par voie d'approximation que lorsque certaines conditions relatives à la valeur du stock et à la relation entre le stock et le chiffre d'affaires sont réunies. Ces éléments doivent être attestés par des pièces justificatives. On rappellera également que par valeur du stock, on entend valeur du stock au 31 décembre 1994 et que par chiffre d'affaires de l'année précédente, on entend le chiffre d'affaires de l'année civile précédente, à savoir du 1er janvier au 31 décembre 1994. Les chiffres fournis par le recourant permettent uniquement de déterminer la valeur du stock au 31 mai 1994 et le chiffre d'affaires pour la période du 1er juin 1993 au 31 mai 1994. Le recourant a mentionné à plusieurs reprises ne pas conserver les pièces qui lui permettraient d'établir un inventaire au 31 décembre 1994. Il n'est manifestement pas non plus à même d'indiquer la valeur du stock au 31 décembre 1994. Au vu des circonstances, l'AFC n'était donc pas en mesure d'effectuer un calcul par voie d'approximation. C'est dès lors à juste titre qu'elle a refusé tout dégrèvement du stock du recourant.

Au surplus, si l'on procédait à un calcul prenant en compte les chiffres au 31 mai 1994, comme le souhaite le recourant, qui clôture ses comptes à la dite date, il apparaît que ce dernier ne pourrait de toute manière pas prétendre à un calcul de l'impôt par voie d'approximation. La première condition posée par l'AFC, en vertu de laquelle le calcul par approximation est réservé aux pharmacies dont le stock ne dépasse pas Fr. 1 000 000.- est certes réalisée, puisque la valeur du stock, selon le bilan du 31 mai 1994, n'est que de Fr. 276 800.-. Il n'en va pas ainsi de la seconde condition concernant la relation entre le stock et le chiffre d'affaires, celui-ci ne devant pas dépasser 15% de celui-ci. Le stock de Fr. 276 800.- représente en effet 23,14% du chiffre d'affaires de Fr. 1 196 314.- pour la période du 1er juin 1993 au 31 mai 1994 (par rapport au montant du chiffre d'affaires, cf. l'extrait du compte marchandises-exploitation fourni par le recourant indiquant que Fr. 443 115.- représentaient 37,04% du chiffre

d'affaires de la période). Il découle de ces éléments chiffrés que le recourant ne peut de toute manière pas prétendre à un calcul par voie d'approximation et qu'il est soumis aux règles du régime légal ordinaire, qui exclut tout dégrèvement fiscal du stock en l'absence d'inventaire détaillé.

Dans ce contexte, les indications du recourant relatives à la composition de son stock, ne sont pas de nature à modifier l'issue du litige.

7. (rejet du recours)

[250] Confirmée par le Tribunal fédéral en date du 27 novembre 2000.

[251] Peut être obtenue auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne.

[252] Peuvent être obtenues auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne.

[253] Peut être obtenue auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne.

[254] Publiée entre-temps dans le TVA/MWST/VAT-Journal 4/00 p. 170 ss.

Dokumente der SRK