

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 13 septembre 2001 en la cause X [CRC 2001-062])

Art. 47 Abs. 3 MWSTV. Saldosteuersätze als Multiplikatoren auf den steuerbaren Brutto-Umsatz.

- Bestätigung der Verfassungsmässigkeit von Art. 47 Abs. 3 MWSTV, der die Eidgenössische Steuerverwaltung ermächtigt, dem Steuerpflichtigen gewisse Erleichterungen zu gewähren, solange dieser nicht über Gebühr bevorzugt oder benachteiligt wird (E. 3a-c).

- Mit dem Ziel, die Buchführung zu vereinfachen, wurden Saldosteuersätze eingeführt. Diese werden immer auf den Brutto-Umsatz des Steuerpflichtigen angewandt und berücksichtigen, dass darin bereits ein Teil Steuern enthalten ist, der nicht noch einmal besteuert werden soll. In Wirklichkeit sind Saldosteuersätze keine echten Steuersätze, sondern auf den Brutto-Umsatz angewandte Multiplikatoren, die dem Steuerpflichtigen erlauben, eine Steuerschuld zu berechnen, die derjenigen einer Unternehmung desselben Wirtschaftssektors nahe kommt, welche nach der effektiven Methode abrechnet (E. 3e-f).

Art. 47 al. 3 OTVA. Taux de dette fiscale nette en tant que multiplicateur appliqué au chiffre d'affaires brut imposable.

- Confirmation de la constitutionnalité de l'art. 47 al. 3 OTVA qui autorise l'Administration fédérale des contributions à accorder certaines facilités à l'assujetti pour autant que ce dernier ne soit ni avantagé ni désavantagé de manière notable (consid. 3a-c).

- Dans le but de simplifier l'administration de la comptabilité, les taux de dette fiscale nette ont été conçus de manière à être toujours appliqués sur le chiffre d'affaires brut de l'assujetti et prennent en considération le fait que le chiffre d'affaires brut contient déjà une part d'impôt qu'il s'agit de ne pas retaxer. En réalité, les taux de dette fiscale nette ne sont pas de véritables taux d'impôt, mais des multiplicateurs qui, appliqués aux chiffres d'affaires bruts, permettent au contribuable de calculer une dette fiscale avoisinant celle d'une entreprise du même secteur d'activité décomptant selon la méthode effective (consid. 3e-f).

Art. 47 cpv. 3 OIVA. Aliquota saldo quale moltiplicatore applicato alla cifra d'affari lorda imponibile.

- Conferma della costituzionalità dell'art. 47 cpv. 3 OIVA che autorizza l'Amministrazione federale delle contribuzioni ad accordare determinate facilitazioni all'assoggettato, a condizione che egli non venga favorito o sfavorito in modo eccessivo (consid. 3a-c).

- Allo scopo di semplificare l'amministrazione della contabilità, le aliquote saldo sono stati concepite in modo da essere sempre applicate alla cifra d'affari lorda dell'assoggettato e tengono conto del fatto che la cifra d'affari lorda contiene già una parte d'imposta che non deve essere tassata una seconda volta. In realtà, le aliquote saldo non sono veri e propri tassi d'imposta, ma moltiplicatori che, applicati alle cifre d'affari lorde, permettono al contribuente di calcolare un debito fiscale che si avvicina a quello di un'azienda dello stesso settore d'attività che effettua il calcolo secondo il metodo effettivo (consid. 3e-f).

A. X 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 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures).

En date du 19 février 1997, l'AFC accorde à l'assujetti l'autorisation de décompter selon le taux de dette fiscale nette correspondant à sa branche d'activité, soit 5,2%, avec effet au 1er janvier 1997.

B. Par courrier du 10 juillet 1998, l'assujetti informe l'AFC qu'il avait commis une erreur de calcul dans le décompte du 1er semestre 1997 (du 1er janvier au 30 juin 1997) en appliquant le taux de dette fiscale nette au chiffre d'affaires brut au lieu du chiffre d'affaires net et qu'il avait dès lors corrigé cette méprise dans ses paiements. (...)

C. X ne s'acquittant pas du solde de sa dette fiscale, l'AFC engagea une poursuite à son encontre et l'assujetti fit opposition au commandement de payer. En date du 3 novembre 1998, l'autorité fiscale rendit une décision enjoignant, d'une part, X de lui verser la somme d'impôt due, plus intérêt moratoire dès le 1er mars 1998 et, d'autre part, levant l'opposition au commandement de payer.

D. X forma une réclamation le 12 novembre 1998. Estimant que le fait d'appliquer le taux de dette fiscale nette au chiffre d'affaires brut pénalisait les contribuables et portait atteinte au principe de la neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), il demanda un examen constitutionnel de l'OTVA, lequel devait conduire à une annulation de la décision de l'AFC. Par courrier du 13 juin 2000, l'autorité fiscale expliqua une nouvelle fois que les taux de dette fiscale nette avaient été calculés en tenant compte du fait que l'assujetti doit toujours déclarer, dans ses décomptes semestriels, les chiffres d'affaires bruts (impôt compris). Ces taux étaient en fait des multiplicateurs, c'est-à-dire que le chiffre d'affaires global y compris l'impôt est équivalent à 100%. Sur la base de ces explications, l'AFC proposa à X de retirer sa réclamation sans frais. Ce dernier n'ayant pas donné de suite à cette lettre, l'AFC rendit une décision sur réclamation en date du 27 mars 2001, dans laquelle elle confirma que l'assujetti avait, à juste titre, appliqué le taux de dette fiscale nette de 5,2% à son chiffre d'affaires brut.

E. Contre ce prononcé, X (ci-après: le recourant) a interjeté un recours auprès de la Commission de céans en date du 26 avril 2001. Soutenant toujours que la pratique de l'autorité fiscale est inconstitutionnelle, il requiert de la Commission de recours qu'il soit dit que le taux de la TVA doit être calculé sur le chiffre d'affaires net et non sur le chiffre d'affaires brut et que c'est à tort que l'AFC exige de sa part le supplément d'impôt réclamé.

Extraits des considérants:

1.-2. (...)

3. En l'espèce, le recourant conteste la pratique de l'AFC au sujet du taux de dette fiscale nette consistant à appliquer le taux en question au chiffre d'affaires brut. Produisant à l'appui de son recours les calculs effectués par un mathématicien de formation, il démontre que si l'on multiplie le chiffre d'affaires brut (impôt compris) par le taux de 6,5%, le taux réel d'imposition équivaut à 6,92%, ce qui est supérieur au taux prévu dans la Constitution, de 6,5%. Le recourant soutient que la démarche suivie par l'AFC équivaut à prélever un impôt sur l'impôt, ce qui emporte un excédent par rapport au montant d'impôt prévu dans la Constitution. Il

demande donc qu'il soit procédé à un contrôle de la constitutionnalité de l'OTVA et de la pratique de l'AFC qui en découle.

a. 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), devenu l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), 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. l disp. trans. aCst.; respectivement art. 196 ch. 14 al. 1 let. l 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 fédérale de recours en matière de contributions du 20 juillet 2000 publiée in TVA/MWST/VAT-Journal 4/2000 p. 177 consid. 3a et du 24 juin 1999 publiée dans la JAAC 64.11 consid. 3a; décision non encore entrée en force du 13 juillet 2001, en la cause K. [CRC 1999-155], consid. 4a).

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'assujéti, 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 assujétis 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. l disp. trans. aCst., respectivement art. 196 ch. 14 al. 1 let. l Cst.; TVA/MWST/VAT-Journal 4/2000 p. 177 s. consid. 3b; JAAC 64.11 consid. 3b; décision précitée du 13 juillet 2001, consid. 4b).

c. C'est de surcroît en conformité avec le droit que le Conseil fédéral a délégué à l'AFC la compétence de déterminer dans quels domaines et à quelles conditions les simplifications devaient être prévues. En effet, il fallait réserver la détermination précise de ce genre de réglementation de détail aux spécialistes de l'administration qui disposent des connaissances de la branche. Par ailleurs, en se limitant à l'essentiel, l'OTVA laisse une marge de manoeuvre suffisante pour que l'administration, sur la base de ses connaissances en la matière, puisse adapter, de manière sûre et rapide, les détails de sa pratique à l'évolution des faits. L'OTVA ne doit en effet pas être surchargée de normes techniques spécifiques au calcul de l'impôt, notamment calculé au moyen de forfaits (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 10 juin 1998 publiée dans la JAAC 63.25 consid. 3c). L'art. 47 al. 3 OTVA constitue donc une disposition cadre qui doit être appliquée dans la pratique par l'AFC, à certaines conditions. Cette administration était donc sans aucun doute légitimée à prévoir des taux de dette fiscale nette, ainsi que les modalités de leur application. Mais son pouvoir d'examen en la matière n'est pas illimité. Elle doit bien au contraire s'en tenir au droit fédéral supérieur, en particulier lorsqu'il est d'obédience constitutionnelle (JAAC 64.11 consid. 3c; décision précitée du 13 juillet 2001, consid. 4c).

d. L'AFC a fait usage de cette compétence et expressément réglementé la possibilité de décompter de manière simplifiée au moyen des taux de dette fiscale nette. Elle 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, était valable dès le 1er 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)[39] et était valable depuis le 1er janvier 1997. La Commission de céans examine cette réglementation et son application avec un plein pouvoir de cognition (art. 49 let. a-c de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA], RS 172.021; JAAC 64.11 consid. 3d; décision précitée du 13 juillet 2001, consid. 4d).

e. 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; 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[40], 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 (cf. le consid. 3b ci-dessus; 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. 284; cf. également Ernst Höhn / Robert Waldburger, Steuerrecht Band I, 9e 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).

f. Toujours dans le but de simplifier l'administration de la comptabilité, l'AFC a tenu compte, lors de la fixation des taux de dette fiscale nette, du fait que l'assujéti doit régulièrement déclarer dans ses décomptes trimestriels les chiffres d'affaires brut (impôt compris). Ces taux ont donc été conçus de manière à être toujours appliqués sur un chiffre d'affaires brut et prennent en considération le fait que les chiffres d'affaires bruts contiennent déjà une part d'impôt qu'il s'agit de ne pas retaxer. En fait, les taux de dette fiscale nette ne sont pas de véritables taux d'impôt, mais des multiplicateurs qui, appliqués aux chiffres d'affaires bruts, permettent à l'assujéti de calculer une dette fiscale avoisinant celle d'une entreprise du même secteur d'activité décomptant selon la méthode effective. Cette qualité de multiplicateur des taux de dette fiscale nette est clairement précisée aux p. 6 et 15 de la Brochure 1996 (voir aussi Camenzind / Honauer, op. cit., p. 263). Cette pratique de l'AFC présente par conséquent le notable avantage d'éviter à l'assujéti de devoir déterminer quel est son chiffre d'affaires net (sans impôt), celui-ci pouvant se contenter de multiplier son chiffre d'affaires global par le taux de dette fiscale nette. Or, dans l'optique de simplification poursuivie par l'art. 8 al. 2 let. l disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. l Cst.) et l'art. 47 al. 3 OTVA, il n'y a rien à objecter à cette manière de procéder. La neutralité de l'impôt est en outre également préservée puisque les taux de dette fiscale nette sont mathématiquement calculés de manière à éviter la perception

d'un impôt sur l'impôt. Il résulte de ce qui précède que la pratique de l'AFC consistant à fixer les taux de dette fiscale nette de manière à ce qu'ils puissent être appliqués directement au chiffre d'affaires brut ne viole pas le droit fédéral supérieur et ne doit donc pas être corrigée (voir dans ce sens la décision entrée en force de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 18 mai 1999, en la cause F. [CRC 1998-126 à 129], consid. 2b).

Au demeurant, il convient de signaler que ce système a été intégralement repris par le législateur dans la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20), en vigueur depuis le 1er janvier 2001 (sur la prise en considération du droit futur comme moyen auxiliaire d'interprétation, cf. ATF 124 II 201 consid. 5d [RDAF 1998, 2e partie, p. 396]). Ainsi, aux termes de l'art. 59 al. 2 LTVA, lorsque les décomptes sont établis au moyen des taux de la dette fiscale nette, l'impôt dû doit être déterminé en multipliant le chiffre d'affaires total imposable (impôt inclus) réalisé au cours d'une période de décompte par le taux de la dette fiscale nette accordé par l'AFC. Cela confirme bien que les taux de dette fiscale nette ont été spécialement conçus en tant que multiplicateurs du chiffre d'affaires brut (cf. aussi Alois Camenzind / Niklaus Honauer / Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, Berne 2000 ch. 60; Jean-Marc Rivier / Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 237; Makedon Jenni, in Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), Mwst.Com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle, Genève, Munich 2000, commentaire ad art. 59 LTVA ch. marg. 13).

g. Compte tenu des éléments exposés ci-dessus, il apparaît que le recourant a tort lorsqu'il prétend que les taux de dette fiscale nette doivent être appliqués au chiffre d'affaires net. En réalité, le recourant confond taux d'impôt et multiplicateur d'impôt. Il est évident que le taux légal d'impôt de la TVA ne doit pas être appliqué en tant que tel au chiffre d'affaires brut car sinon un impôt sur l'impôt serait prélevé. C'est pour cette raison que des multiplicateurs ont été prévus et ceux-ci figurent notamment dans la page de garde des Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA (par exemple, le multiplicateur correspondant au taux d'impôt de 6,5% est 6,1033%; voir aussi Rivier / Rochat Pauchard, op. cit., p. 161). La démonstration mathématique présentée par le recourant ne fait d'ailleurs que confirmer la nécessité de tels multiplicateurs. En ce qui concerne les taux de dette fiscale nette, ceux-ci ont été volontairement calculés de manière à jouer le rôle de multiplicateurs. Il convient dès lors de les appliquer directement au chiffre d'affaires brut (impôt compris) car, sinon, le contribuable se verrait accorder une réduction fiscale injustifiée. Par conséquent, il doit être constaté que c'est à juste titre que le recourant a appliqué le taux de dette fiscale nette qui lui avait été accordé par l'AFC, soit 5,2%, à son chiffre d'affaires brut. La somme contestée litigieuse est donc bien due par celui-ci.

4. Rejet du recours.

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

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

Dokumente der SRK