

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 janvier 2004, dans la cause P. [CRC 2002-112])

Mehrwertsteuer. Rückwirkende Eintragung in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen. Selbstveranlagung.

- Hat sich eine natürliche oder juristische steuerpflichtige Person nicht selber angemeldet, muss sie rückwirkend in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen werden. Gemäss dem Selbstveranlagungsprinzip ist allein der Steuerpflichtige verantwortlich für eine vollständige und ordnungsgemässe Umsatzdeklaration sowie für die korrekte Ermittlung des Vorsteuerabzugs (E. 2b und 3a/aa).
- Die Frage des Vorsteuerabzugs bei dieser rückwirkenden Eintragung wurde im vorliegenden Fall nicht überprüft, da der Beschwerdeführer einen reduzierten Saldosteuersatz von 5,2% bzw. 5,9% anwandte (E. 3a/bb).
- Die Frage der Steuerüberwälzung betrifft das Zivilrecht. Im Übrigen besteht kein verfassungsmässiges Recht des Steuerpflichtigen auf die Überwälzung der Abgabe auf seinen Kunden. Im vorliegenden Fall wird die Steuernachforderung für die strittigen Perioden nicht durch die Tatsache verhindert, dass die Steuer nicht überwälzt werden konnte (E. 3b/aa).
- Es spielt nur eine untergeordnete Rolle, ob die Kunden des Beschwerdeführers selber mehrwertsteuerpflichtig sind, vor allem da im Gegensatz zur WUST die Mehrwertsteuer in gleicher Höhe und unabhängig vom Leistungsempfänger und dessen Unterstellung der Steuerpflicht erhoben wird (E. 3b/bb).

Taxe sur la valeur ajoutée. Inscription rétroactive dans le registre des contribuables. Auto-déclaration.

- Une personne physique ou morale qui est matériellement assujettie et qui ne s'est pas annoncée doit être immatriculée rétroactivement. Selon le principe de l'auto-taxation, l'assujetti est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (consid. 2b et 3a/aa).
- La question de la déduction de l'impôt préalable, qui se pose en principe en cas d'immatriculation rétroactive, n'a pas à être examinée en l'espèce, le recourant bénéficiant du taux de dette fiscale nette de 5,2%, respectivement 5,9% (consid. 3a/bb).
- En cas d'immatriculation rétroactive, les problèmes de transfert d'impôt qui peuvent survenir sont de droit privé. Il n'existe en outre pas de droit constitutionnel du contribuable au transfert de l'impôt à son client. En l'occurrence, le fait que le recourant n'ait pas pu effectuer le transfert de l'impôt sur ses clients n'empêche pas que la TVA lui soit réclamée pour les périodes considérées (consid. 3b/aa).
- Il importe peu de déterminer si les clients du recourant sont des professionnels régulièrement immatriculés au registre des assujettis à la TVA ou non, dans la mesure où, contrairement à l'ICChA, la TVA est due sans variation de taux d'imposition que le destinataire de la prestation ait la qualité d'assujetti ou non (consid. 3b/bb).

Imposta sul valore aggiunto. Iscrizione retroattiva nel registro dei contribuenti. Auto-dichiarazione.

- Una persona fisica o giuridica che è materialmente assoggettata e che non si è annunciata deve essere immatricolata retroattivamente. Secondo il principio dell'auto-tassazione, il contribuente è l'unico responsabile dell'imposizione completa ed esatta delle sue operazioni imponibili e del calcolo corretto dell'imposta precedente (consid. 2b e 3a/aa).
- La questione della deduzione dell'imposta precedente, che in linea di principio non si pone in caso di immatricolazione retroattiva, non è stata esaminata nella fattispecie, poiché il contribuente beneficia del tasso di debito fiscale netto di 5,2%, rispettivamente 5,9% (consid. 3a/bb).
- In caso di immatricolazione retroattiva, i problemi di trasferimento d'imposta che possono presentarsi sono di diritto privato. Inoltre non vi è un diritto costituzionale del contribuente al trasferimento dell'imposta al suo cliente. Nella fattispecie, il fatto che il ricorrente non abbia potuto effettuare il trasferimento dell'imposta sui suoi clienti non impedisce che egli debba versare l'IVA per i periodi considerati (consid. 3b/aa).
- Non è rilevante determinare se i clienti del ricorrente sono professionisti regolarmente immatricolati nel registro dei contribuenti IVA oppure no, nella misura in cui, contrariamente all'ICA, l'IVA è dovuta senza variazione del tasso d'imposizione, indipendentemente dalla qualità del destinatario della prestazione, contribuente o no (consid. 3b/bb).

Résumé des faits:

A. P. exerce une activité d'avocat en qualité d'indépendant en son Etude (...), à C., dans le canton Y, et ce depuis 1994. Il s'annonça auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en date du 31 août 2000 en vue de s'enregistrer comme contribuable à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), avec effet au 1er janvier 2001. Il déposa à ce titre le «questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA» (ci-après: le formulaire d'assujettissement) en date du 22 décembre 2000. Il y mentionna les chiffres d'affaires réalisés depuis le début de son activité, lesquels s'élevaient à Fr. 42'654.30 en 1994, à Fr. 51'426.50 en 1995, à Fr. 137'627.75 en 1996, à Fr. 166'152.35 en 1997, à Fr. 270'553.55 en 1998, et, enfin, à Fr. 258'161.50 en 1999, ainsi que, sur une pièce annexe, le chiffre d'affaires qu'il prévoyait de réaliser en 2001, de l'ordre de Fr. 200'000.-.

B. Constatant sur base des indications ainsi fournies que P. devait être assujetti à la TVA avec effet au 1er janvier 1997, l'AFC procéda au calcul de l'impôt pour les périodes fiscales valant du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000 et établit en date du 30 août 2001 un décompte complémentaire n° 07143769 portant sur un montant provisoire de Fr. 57'000.- au titre de la TVA, intérêts moratoires en sus.

C. P. ne s'acquitta pas de la dette fiscale précitée, ni ne remit de décompte d'impôt pour les périodes fiscales concernées, et ce malgré son courrier du 7 septembre 2001 sollicitant un délai au 31 octobre 2001 pour produire les éléments en vue d'un rectificatif du décompte complémentaire précité. L'AFC lui fit donc notifier un commandement de payer n° 01 151162 L par l'Office des poursuites et des faillites de A. en date du 28 novembre 2001, lequel fut frappé d'opposition. Par décision du 24 avril 2002, l'AFC confirma la dette fiscale de Fr. 57'000.-, plus intérêts moratoires dès le 1er septembre 1999, ressortant du décompte

complémentaire et prononça la mainlevée de l'opposition au commandement de payer jusqu'à due concurrence, tout en réservant la possibilité d'un redressement fiscal suite à un 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).

D. Par lettre du 27 mai 2002, P. déposa une réclamation auprès de l'AFC afin qu'elle annule sa décision du 24 avril 2002, produisant, à toutes fins utiles, en annexe les décomptes d'impôts semestriels du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000. Il contesta son assujettissement rétroactif au 1er janvier 1997, estimant n'être obligatoirement assujéti que depuis le 1er janvier 2001, dans la mesure où cette obligation résulte de l'augmentation de son chiffre d'affaires au cours des dernières années d'activités et de sa demande d'enregistrement effectuée en décembre 2000 seulement. Il produisit les décomptes d'impôt pour les périodes fiscales du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000 et indiqua qu'il avait, lors de l'entrée en vigueur de la TVA, déjà sollicité une première fois son affiliation, laquelle lui avait été refusée. Il invoqua en outre qu'il n'avait jamais facturé de TVA à ses clients, lesquels n'avaient pu dès lors se réclamer d'une quelconque déduction de l'impôt préalable, et que de la sorte l'AFC ne subissait aucun dommage. Il indiqua à cet égard être en mesure de produire la liste de ses clients professionnels susceptibles de requérir la déduction de l'impôt préalable et de ses clients non professionnels ne pouvant le requérir. Il fit enfin valoir qu'il n'était pas en mesure de requérir de ses clients le versement «a posteriori» de la TVA sur les honoraires déjà régularisés.

E. Par décision du 23 juillet 2002, l'AFC rejeta la réclamation ainsi formulée et confirma sa décision du 24 avril 2002, au motif que l'assujettissement obligatoire de P. remontait bel et bien au 1er janvier 1997 au regard de ses propres déclarations des chiffres d'affaires réalisés depuis 1994. Elle rectifia toutefois le montant de l'impôt réclamé pour les périodes fiscales considérées à la somme de Fr. 53'682.-, ceci afin de tenir compte du chiffre d'affaires déclaré par P. à l'appui de son décompte d'impôt pour l'année 2000 et réserva le redressement fiscal éventuel pouvant résulter d'un contrôle au sens de l'art. 50 OTVA. Une note de crédit n° 144713 en faveur de P. fut établie le 23 juillet 2002 pour un montant de Fr. 3'318.-.

F. A l'encontre de cette décision, P. (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 16 septembre 2002, reprenant en substance les arguments développés précédemment à l'appui de sa réclamation. L'AFC a déposé sa réponse en date du 22 novembre 2002, concluant au rejet du recours, avec suite de frais. Elle se réfère à cet effet intégralement au contenu de sa décision sur réclamation du 23 juillet 2002.

(...)

Extrait des considérants:

1. (...)

2.a.aa. Aux termes de l'art. 17 OTVA, est assujéti subjectivement, celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même sans intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépassent annuellement le montant de Fr. 75'000.-. Demeure réservée la limitation (Einschränkung) de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA (dette fiscale nette s'élevant à moins de Fr. 4'000.- en présence d'un chiffre d'affaires entre Fr. 75'000.- et Fr. 250'000.-). Sont notamment assujéties les personnes physiques, les sociétés de personnes, les personnes morales de droit privé et de droit public, ainsi que les groupements de personnes sans personnalité juridique. Si les conditions de l'assujettissement subjectif sont remplies, le contribuable doit se faire inscrire immédiatement (arrêt du Tribunal fédéral du 13 février 2002, dans la cause S. [2A.150/2001], consid. 4a, traduit à la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2002 2e partie p. 156; décision de la Commission de recours du 8 octobre 2003, dans la cause E. SA [CRC 2001-128], consid. 3a/aa).

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

Les règles de détermination de l'assujettissement à la TVA varient toutefois selon que l'entreprise est déjà active ou qu'elle commence, respectivement étant considérablement son activité commerciale (Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 207). Dans l'hypothèse où l'entreprise débute ou s'étend par la reprise d'un commerce ou l'ouverture d'un nouveau secteur d'activité, l'assujettissement commence à ce même moment s'il y a lieu d'admettre que le chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement sera supérieur à Fr. 75'000.- dans les douze mois suivants (art. 21 al. 2 OTVA). Lorsqu'il n'est pas possible de prévoir, au moment où débute une activité en principe soumise à l'impôt, que les limites déterminantes seront dépassées, le prestataire doit, à l'expiration des trois premiers mois de l'activité commerciale, rapporter le chiffre d'affaires obtenu depuis le début à une année entière, et procéder de même pour le montant de l'impôt préalable déductible. Si les limites de chiffre d'affaires sont dépassées, l'intéressé doit s'annoncer immédiatement comme assujéti; il sera immatriculé dès le début de son activité ou, le cas échéant, dès le prochain trimestre civil (décision précitée de la Commission de recours du 3 décembre 1998, JAAC 63.76 consid. 3b). En revanche, celui qui est exempté de l'assujettissement selon l'art. 19 al. 1 let. a OTVA est assujéti dès la fin de l'année civile au cours de laquelle son chiffre d'affaires déterminant l'assujettissement a dépassé Fr. 250'000.-, ou au cours de laquelle l'impôt restant dû après déduction de l'impôt préalable est supérieur à Fr. 4'000.- (art. 21 al. 3 1ère phrase OTVA).

cc. Conformément à l'art. 45 al. 1 OTVA, l'entreprise qui remplit les conditions d'assujettissement matériel a le devoir de s'annoncer auprès de l'AFC dans les trente jours qui suivent le début de son assujettissement pour permettre son immatriculation dans le registre. Selon la jurisprudence, il appartient ainsi à l'assujéti de s'annoncer spontanément à l'autorité fiscale et non à celle-ci de le rechercher (décisions de la Commission de recours en matière de contributions du 27 février 2002, en la cause E. [CRC 2001-055], consid. 4a/bb et du 5 janvier 2000, JAAC 64.83 consid. 2). Il doit donc examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujettissement subjectif à l'impôt et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités. S'il s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, il ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de la bonne foi pour

s'opposer à une reprise d'impôt rétroactive (ATF du 21 mai 2003, en la cause O. [2A.191/2002], consid. 3.1.; dans le cas de l'ICHA: voir notamment Archives de droit fiscal suisse [Archives] 64 727 consid. 4a).

b.aa Il s'ensuit qu'une entreprise qui est matériellement assujettie au sens des art. 17 et 21 OTVA et qui ne s'est pas annoncée au moment opportun doit être immatriculée rétroactivement. Il y a «assujettissement» rétroactif puisqu'une entreprise est assujettie dès que les conditions sont réalisées. Aussi l'expression «d'assujettissement rétroactif» s'avère-t-elle impropre, même s'il est en pratique fréquemment utilisé. L'assujetti a donc le devoir d'imposer ses chiffres d'affaires. C'est une conséquence du principe de l'auto-taxation qui veut, qu'en matière de TVA, l'assujetti lui-même déclare spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et verse à celle-ci l'impôt dû dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte (art. 37 et 38 OTVA; cf. Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 421 s.). En d'autres mots, l'administration fiscale n'a pas à intervenir à cet effet, l'AFC n'établissant le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. Camenzind/Honauer, op. cit., p. 270). L'assujetti doit ainsi établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994, p. 38). A cette fin et selon l'art. 47 al. 1 OTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre. S'il n'agit pas en ce sens, l'AFC procède alors par estimation (interne ou externe) ou en partant des bilans et comptes de pertes et profits (PP) de l'assujetti. En pratique et en principe, l'AFC tient également compte de la charge préalable, en accordant à l'assujetti la déduction de l'impôt préalable (cf. décision non publiée de la Commission de recours du 8 octobre 2003, en la cause E. SA [CRC 2001-128], consid. 3b/aa).

3. En l'espèce, il convient d'examiner en premier lieu si les conditions d'un assujettissement (let. a/aa) et d'une immatriculation rétroactive sont remplies (let. a/bb), puis de se pencher sur la question de l'impossibilité de transférer l'impôt (let. b/aa) et enfin sur celle relative à la nature de la clientèle du recourant (let. b/bb). Ce dernier invoquant diverses autres circonstances de nature selon lui à annuler la décision prise à son encontre, celles-ci seront examinées également ci-après concomitamment (let. b/cc).

a.aa. Dans la mesure où le recourant n'a pu s'assujettir au 1er janvier 1995, ne réalisant pas à cette époque un chiffre d'affaires suffisant, il convient de déterminer si le recourant a atteint en cours d'activité le montant requis de Fr. 75'000.- et, si oui, depuis quelle date.

Il résulte des propres déclarations du recourant à l'appui de sa demande d'enregistrement du 22 décembre 2000 que son chiffre d'affaires a évolué depuis le début de son activité d'avocat en 1994, passant de Fr. 51'426.50 en 1995 à Fr. 137'627.75 en 1996, puis à Fr. 166'152.35 en 1997, à Fr. 270'553.55 en 1998 et enfin à Fr. 258'161.50 en 1999. L'on constate que l'année 1996 est la première année au cours de laquelle le recourant a réalisé un chiffre d'affaires supérieur à Fr. 75'000.-. Ce dernier se situant toutefois en deçà de la limite de Fr. 250'000.-, à tout le moins pour les années 1996 et 1997, il s'impose encore de calculer la charge fiscale nette du contribuable aux fins de déterminer si la limite formulée à l'art. 19 al. 1 let. a OTVA de Fr. 4'000.- est dépassée et depuis quand. Si l'on suit la méthode de calcul simplifiée permettant de déterminer approximativement la charge fiscale nette, (voir à ce sujet ch. 2.6 de la brochure du mois d'août 1999 «Assujettissement à la TVA»), celle-ci s'élèverait à près de 8'120.05 (TVA de Fr. 8'945.80 à 6,5% dont vient en déduction la somme forfaitaire de l'impôt préalable de 0,6% du chiffre d'affaires, soit Fr. 825.75) pour l'année 1996. Si l'on suit en revanche le calcul sur base de la dette fiscale nette, applicable aux entreprises réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à Fr. 500'000.-, le montant de l'impôt s'élèverait, toujours pour l'année 1996, à près de Fr. 7'156.65 (cf. ch. 10.7 de la brochure de septembre 1994 «Taux de dette fiscale nette pour la taxe sur la valeur ajoutée» ch. 16.3.7 de la brochure de novembre 1996 «Taux de la dette fiscale nette pour la taxe sur la valeur ajoutée», valable dès le 1er janvier 1997).

Il en résulte que le recourant, ayant réalisé un chiffre d'affaires supérieur à Fr. 75'000.- dès l'année 1996 pour une dette fiscale nette supérieure à la limite de Fr. 4'000.- au sens de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, le début de son assujettissement a commencé le 1er janvier 1997, ceci en conformité de l'art. 21 OTVA. C'est donc à bon droit que l'AFC a fixé le début de l'assujettissement du recourant à la date précitée.

bb. L'assujettissement commençant même en l'absence de toute déclaration et le recourant s'étant soustrait à ses obligations fiscales, et donc à son assujettissement, ne s'annonçant pas spontanément dans le délai légal de trente jours courant dès le 1er janvier 1997, il a ainsi été inscrit rétroactivement dans le registre des contribuables et de ce fait, la TVA lui a été réclamée à partir du début de son assujettissement, soit à partir du 1er janvier 1997. L'obligation fiscale du recourant s'est en outre confirmée par la suite, les chiffres d'affaires du recourant ne faisant que s'accroître si l'on en croit ses propres déclarations et les décomptes d'impôt relatifs aux périodes fiscales litigieuses remis par ses soins. L'AFC a donc remis au recourant un décompte complémentaire élaboré sur base des déclarations du recourant pour les années 1997 à 1999, ainsi que par estimation pour ce qui concerne l'année 2000 en conformité de l'art. 48 OTVA. Suite à la remise des décomptes semestriels par le recourant en date du 27 mai 2002, l'AFC a rectifié le montant de l'impôt dû, lequel s'élève désormais à la somme de Fr. 53'682.-, intérêts moratoires en sus, lequel doit donc être confirmé dans son principe.

Il n'est enfin nul besoin d'examiner la question de la déduction de l'impôt préalable, laquelle se pose nécessairement en cas d'immatriculation rétroactive, dans la mesure où, en l'espèce, le recourant bénéficie du taux de dette fiscale nette de 5,2%, puis de 5,9%.

b.aa. Au vu de la dette fiscale retenue, le recourant déplore qu'il ne puisse pas procéder au transfert de la TVA sur ses clients. Le recourant soutient en effet qu'il devrait être exonéré, dans la mesure où il n'a jamais facturé l'impôt à ses clients au cours des périodes fiscales en cause et qu'il lui est impossible de récupérer «a posteriori» le montant de l'impôt auprès desdits clients.

Il est pourtant constant qu'en cas d'immatriculation rétroactive, les problèmes de transfert d'impôt qui peuvent survenir sont de droit privé (art. 28 al. 6 OTVA). Le seul fait que l'assujetti ne puisse plus reporter sur ses clients l'impôt qui lui est réclamé après coup par l'AFC ne saurait conduire à une exonération. Il n'existe en effet pas de droit constitutionnel du contribuable au transfert de l'impôt à son client. De plus, lorsque l'assujetti s'est lui-même mis dans l'impossibilité de fait de transférer l'impôt, il ne revient pas à l'administration d'intervenir. Le fait de ne plus pouvoir répercuter la TVA sur les destinataires de ses prestations durant cette période ne fait pas obstacle à son imposition (arrêt du Tribunal fédéral du 3 août 2000, en la cause B., publié aux Archives 69 894 consid. 2; du 15 mai 2000, en la cause E. [2A.555/1999], consid. 5d, publié notamment à la RDAF 2000 2e partie p. 300 ss.; ATF 123 II 395 consid. 8 [traduit à la RDAF 1997 2e partie p. 743 s., 764]; ATF 123 II 399 consid. 9c; en matière d'ICHA: cf.

notamment arrêt non publié du Tribunal fédéral du 26 février 1999, en la cause J. [2A.267/1998], consid. 6). En l'occurrence, il importe donc peu que le transfert n'ait pas été effectué, ni même ne soit possible, pour qu'il y ait taxation de la TVA en cas d'immatriculation rétroactive. Il appartenait au recourant de contrôler à temps s'il remplissait les conditions d'assujettissement, de s'annoncer auprès de l'AFC et de facturer la TVA à ses clients. Ayant omis d'agir en ce sens, le recourant en supporte les conséquences.

bb. Cela étant précisé, le recourant prétend que l'AFC ne serait pas prétéritee, en l'occurrence, dans la mesure où la majorité de sa clientèle, étant des professionnels assujettis, n'a pas fait valoir de droit à la déduction de l'impôt préalable en ce qui concerne ses services, aucune TVA n'ayant été facturée au cours de la période considérée.

Au contraire de l'impôt sur le chiffre d'affaires au sens 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), la TVA est due sans variation de taux d'imposition quelle que soit la qualité du destinataire de la prestation, qu'il soit assujetti ou non. Il est à cet égard rappelé que la TVA est en réalité un impôt sur la consommation qui ne doit frapper que la consommation finale (ATF 123 II 394 consid. 7 [traduit à la RDAF 1997 2e partie p. 756 s.]; ATF 122 I 215 consid. 3a/aa). Aussi l'assujetti n'est-il pas identique au consommateur, qui est le véritable grevé de l'impôt. L'assujetti n'a dans les faits qu'une fonction «fiduciaire» («treuhänderische Funktion»), respectivement de sociétés d'encaissement («Inkassostelle»). Ainsi, si l'assujetti remplit ses devoirs relatifs à la remise de ses décomptes et de régularisation de l'impôt (cf. notamment les art. 37 et 38 OTVA), il ne fera que transférer de l'argent que le consommateur final lui a déjà payé et qui appartient à l'Etat (cf. sur ce point l'arrêt non publié du Tribunal fédéral du 23 décembre 2002, en la cause A. [2A.344/2002], consid. 2.2).

En l'espèce, il importe peu de savoir si les clients du recourant sont pour la plupart des professionnels régulièrement immatriculés au registre en qualité d'assujettis à la TVA ou non. De même, il n'est pas nécessaire de déterminer ce qu'il en est de leur possibilité de faire valoir leur droit à la déduction de l'impôt préalable. Il est en effet manifeste que l'Etat subit un dommage dans le cas présent, dans la mesure où l'impôt devant être prélevé par le recourant ne lui a toujours pas été versé pour les périodes fiscales concernées, alors que les créances fiscales en résultant sont échues.

cc. S'agissant des autres arguments soulevés par le recourant, ceux-ci s'avèrent manifestement mal fondés, voire sans pertinence. Le juge n'ayant pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties peut donc se limiter à ceux qui, sans arbitraire, apparaissent pertinents (ATF 121 I 57 consid. 2b, ATF 117 Ib 86 consid. 4, ATF 114 Ia 242 consid. 2, ATF 112 Ia 107 et les références). Il est, par ailleurs, rappelé que l'ignorance du droit applicable n'est en principe pas protégée (ATF 124 V 220 consid. 2b/aa). Aussi les moyens tirés de la «bonne foi» du recourant résultant de sa première demande d'enregistrement lors de l'entrée en vigueur de la TVA ou l'absence d'intention de nuire à l'AFC ou encore ses difficultés financières ne résistent-ils pas à l'examen, le recourant n'invoquant au demeurant aucun élément pertinent à leur appui.

Le recourant n'apporte en effet aucun moyen de preuve de sa première demande d'immatriculation, laquelle lui aurait été refusée. Cette question demeure toutefois sans pertinence, dans la mesure où il est manifeste qu'à cette époque il ne remplissait pas les conditions de l'assujettissement obligatoire.

Il convient enfin de souligner, s'agissant des éventuelles difficultés financières du recourant, que le simple fait de ne pas être en mesure de s'acquitter de l'impôt réclamé par la décision attaquée ne modifie en rien ce qui précède. Comme nous l'avons vu précédemment, le recourant en tant qu'assujetti n'est pas chargé financièrement de l'impôt; il ne peut donc en soi revendiquer des facilités de paiement et encore moins fonder une annulation de l'impôt au motif de difficultés financières (cf. arrêt non publié du Tribunal fédéral du 23 décembre 2002, en la cause A. [2A.344/2002], consid. 2.2). Une requête à ce titre n'est toutefois pas exclue, ceci dès que la décision entreprise sera entrée en force (arrêt précité du Tribunal fédéral du 26 février 1999, en la cause J. [2A.267/1998], consid. 6).

4. (Rejet du recours)

Dokumente der SRK