

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 25 mars 2004 en la cause X. [CRC 2003-170/171])

Mehrwertsteuer. Unternehmer, der den für die Mehrwertsteuer massgebenden Mindestumsatz nicht erzielt. Ende der Steuerpflicht. Optionsrecht und Verwaltungspraxis bezüglich der Mehrwertsteuerpflicht.

Art. 21, Art. 29 Bst. b und Art. 56 Abs. 2 und 3 MWSTV.

- Von einem Unternehmer, der nicht mehr die für die Mehrwertsteuer massgebenden Umsätze erzielt und es unterlässt, bei der Verwaltung schriftlich seine Streichung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu verlangen, wird von Amtes wegen angenommen, dass er für die Besteuerung optiert hat, sofern bewiesen ist, dass er mehr als Fr. 40'000.- jährlichen Umsatz erzielt (E. 2c/aa und E. 2c/bb).

- Gemäss gesetzeskonformer Verwaltungspraxis liegt eine subjektive Mehrwertsteuerpflicht nur vor, wenn ein jährlicher Umsatz von Fr. 40'000.- erreicht wird, selbst wenn der Betroffene optieren möchte (E. 2c/bb).

Taxe sur la valeur ajoutée. Entrepreneur qui ne réalise pas le chiffre d'affaires minimum déterminant pour l'assujettissement. Fin de l'assujettissement. Droit d'option et pratique administrative en matière d'assujettissement.

Art. 21, art. 29 let. b et art. 56 al. 2 et 3 LTVA.

- Un entrepreneur qui ne réalise plus le chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement est censé d'office avoir opté pour l'assujettissement lorsqu'il omet de demander par écrit à l'administration sa radiation au registre TVA et s'il est prouvé qu'il fait plus de Fr. 40'000.- de chiffre d'affaires (consid. 2c/aa et consid. 2c/bb).

- Selon la pratique administrative jugée légale, un assujettissement subjectif ne peut avoir lieu que si le chiffre d'affaires atteint Fr. 40'000.-, et ce même si l'intéressé veut opter (consid. 2c/bb).

Imposta sul valore aggiunto. Imprenditore che non realizza la cifra d'affari minima determinante per l'assoggettamento. Fine dell'assoggettamento. Diritto d'opzione e prassi amministrativa in materia di assoggettamento.

Art. 21, art. 29 lett. b e art. 56 cpv. 2 e 3 LIVA.

- Nel caso di un imprenditore che non realizza più la cifra d'affari determinante per l'assoggettamento, si ritiene d'ufficio che egli abbia optato per l'assoggettamento se omette di chiedere in forma scritta all'amministrazione la sua radiazione dal registro IVA e se è provato che realizza una cifra d'affari superiore a Fr. 40'000.- (consid. 2c/aa e consid. 2c/bb).

- Secondo la prassi amministrativa conforme alle disposizioni legali, può esservi un assoggettamento soggettivo solo se la cifra d'affari raggiunge Fr. 40'000.-, anche quando l'interessato intende optare per l'assoggettamento (consid. 2c/bb).

Résumé des faits:

A. X a été immatriculé au registre des contribuables avec effet au 15 novembre 1999. Cette inscription eut lieu suite au courrier du 27 octobre 1999 de E. dans lequel il communiqua à l'Administration fédérale des contributions (AFC) qu'il allait exercer une activité indépendante dès le 15 novembre 1999 et que le chiffre d'affaires de X (ci-après: l'assujetti) atteindrait Fr. 240'000.- durant les douze mois suivant le début de son activité.

B. En date du 10 août 2001, l'assujetti informa l'AFC que le montant de sa dette fiscale était inférieur à Fr. 4'000.-. Par conséquent, l'AFC lui demanda le bilan et le compte de pertes et profits pour la période allant du 15 novembre 1999 au 31 décembre 2000, documents qui lui furent remis le 29 novembre 2001. Par courrier du 25 mars 2002, l'assujetti lui indiqua en outre le montant du chiffre d'affaires réalisé en 2001, soit Fr. 159'708.-.

C. Bien qu'il ait remis les décomptes pour les deux semestres de 2001 dont il résultait une dette fiscale de Fr. 2'231,60 et de Fr. 1'441,70, l'assujetti ne versa pas lesdites sommes et l'AFC engagea dès lors des poursuites à son encontre. Par décisions du 16 et du 23 juin 2003, l'AFC, d'une part, condamna l'assujetti à lui payer les dettes faisant l'objet des poursuites et, d'autre part, prononça les mainlevées des oppositions relatives aux commandements de payer.

D. Le 14 août 2003, l'assujetti déposa une réclamation contre les deux décisions précitées, au motif qu'il n'avait jamais rempli les conditions d'assujettissement. Par décisions sur réclamation du 29 septembre 2003, l'AFC rejeta ladite réclamation. Elle considéra en effet que bien que les montants limites du chiffre d'affaires et de la dette fiscale déterminant l'assujettissement n'ont pas été dépassés durant 2000 et 2001, l'assujetti avait annoncé des recettes prévisibles pour les douze mois suivant le début de son activité de Fr. 240'000.- et qu'ainsi, il y avait lieu d'admettre que le montant de la dette fiscale serait supérieur à Fr. 4'000.-. Dès lors, c'était à l'assujetti d'indiquer à l'AFC qu'il ne remplissait plus les conditions d'immatriculation. Dans l'intervalle, il est censé avoir opté pour l'assujettissement et est tenu de s'acquitter de la dette fiscale résultant des décomptes pour la période de 2001.

E. Par lettre signature du 25 octobre 2003, l'assujetti (ci-après: le recourant) a interjeté un recours contre la décision sur réclamation de l'AFC devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou de céans). Il conclut qu'il n'a jamais répondu aux conditions d'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et déclare à ce sujet que l'inscription avait été faite par erreur, notamment sur la base de mauvais conseils. Il considère que c'est à tort que la TVA lui est réclamée pour la période de 2001.

(...)

Extrait des considérants:

1.a. Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution de 1874 (aCst.)[134], respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS

101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464). Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000, RO 2000 1346), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité. En l'espèce, l'art. 94 LTVA entre en considération, si bien que la LTVA est applicable.

(...)

2.a.aa. Aux termes de l'art. 21 LTVA, est assujéti subjectivement celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même s'il manque l'intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépasse annuellement Fr. 75'000.-. Demeure réservée la limitation de l'art. 25 al. 1 let. a LTVA, soit pour les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas Fr. 250'000.-, à condition qu'après la déduction de l'impôt préalable, le montant de l'impôt restant dû ne dépasse pas régulièrement Fr. 4'000.- par année. 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 morale. Si les conditions de l'assujétissement subjectif sont remplies, le contribuable doit se faire inscrire immédiatement.

bb. Selon l'art. 28 al. 1 LTVA, le début matériel de l'assujétissement 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 TVA et de l'égalité de traitement mais il est ainsi tenu compte du principe du transfert et du principe de la sécurité du droit. Sa constitutionnalité est dès lors admise (décision de la Commission de recours du 3 décembre 1998, publiée dans la JAAC 63.76 consid. 3b/bb).

b.aa. Conformément à l'art. 56 al. 1 LTVA, l'entreprise qui remplit les conditions d'assujétissement matériel a le devoir de s'annoncer auprès de l'AFC dans les trente jours qui suivent le début de son assujétissement 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. Il doit donc examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujétissement 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; Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 64 p. 727 consid. 4a). L'assujéti est, compte tenu du principe de l'auto-taxation, lié par ce qu'il a déclaré à l'AFC (ATF du 14 novembre 2003, en la cause X. [2a.304/2003], consid. 3.5; ATF du 2 juin 2003, en la cause A. [2A.320/2002], consid. 3.4.3.8).

bb. En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 46 LTVA; cf. Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5e éd., Zürich 1995, p. 384 s.). Cela veut dire que l'assujéti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. En d'autres mots, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujéti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (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. 270). L'assujéti doit 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 [Commentaire DFF], p. 38 [135]).

c.aa. Aux termes de l'art. 56 al. 2 LTVA, si l'assujétissement prend fin, l'AFC doit être immédiatement prévenue par écrit dans les cas mentionnés à l'art. 29 let. a (cessation de l'activité), let. b (montants déterminants plus dépassés) ainsi que celui de la let. c (moment fixé par l'AFC en cas d'option pour l'assujétissement ou de radiation du registre). L'art. 56 al. 2 et 3 LTVA dispose qu'un entrepreneur qui ne réalise plus le chiffre d'affaires déterminant pour l'assujétissement est censé d'office avoir opté pour l'assujétissement lorsqu'il omet de demander par écrit à l'administration sa radiation du registre des assujétis, en d'autres mots qu'il demeure assujéti. Conformément à l'art. 191 Cst., la constitutionnalité de cet article ne peut bien sûr pas être contrôlée par la Commission de recours. Rappelons simplement que pour l'OTVA, il avait été jugé que ces dispositions étaient constitutionnelles (JAAC 64.48 consid. 3c; décisions non publiées de la Commission de céans du 6 février 2002, en la cause P. [CRC 2000-042], consid. 3c, et du 5 janvier 2000, en la cause B. [CRC 1998-188], consid. 2). La fin de l'assujétissement en cas d'option a lieu par la communication écrite de l'assujéti. La radiation au registre des contribuables TVA intervient par conséquent à la fin du trimestre courant ou de la période de décompte courante (JAAC 64.48 consid. 4c/dd, décision non publiée de la Commission de recours du 6 février 2001, en la cause E. [CRC 1999-048], consid. 3c). En cas de déclaration du chiffre d'affaires par décompte semestriel, la fin de l'assujétissement ne peut ainsi avoir lieu qu'à la fin d'un semestre (décision précitée de la Commission de recours du 5 janvier 2000, consid. 2). Une radiation rétroactive n'est dès lors pas possible (JAAC 64.48 consid. 4c; voir également la décision non publiée de la Commission de céans du 6 octobre 1999, en la cause H. [CRC 1998-162], consid. 4c).

bb. Par ailleurs, la pratique administrative des Fr. 40'000.-, selon laquelle un assujétissement subjectif ne peut avoir lieu si le chiffre d'affaires n'atteint pas Fr. 40'000.-, et ce même si l'intéressé veut opter, a été confirmée par la Commission de recours (décision de la Commission de recours du 28 novembre 2002, publiée dans la JAAC 67.78 consid. 4b). En outre, la Commission de céans a aussi considéré qu'un contribuable non obligatoire ne peut être inscrit comme assujéti volontaire en dessous de Fr. 40'000.- de chiffre d'affaires, notamment pour obtenir le droit à déduction (décision non publiée de la Commission de céans du 6 août 2003, en la cause K. [CRC 2002-098], consid. 3b et 4a). A l'inverse, un assujéti qui n'annonce pas la fin de son assujétissement est, au sens de la pratique de l'AFC, censé opter pour celui-ci en tout cas s'il est prouvé qu'il fait plus de Fr. 40'000.- (Instructions 2001 de l'AFC ch. 688 ss[136]). Cette pratique est notamment justifiée par les raisons qui ont mené à la limite légale des Fr. 75'000.- de chiffre d'affaires qu'il faut atteindre pour qu'il y ait assujétissement, à savoir diminuer le nombre des assujétis et décharger les petites entreprises n'atteignant pas un tel chiffre d'affaires.

3.a. En l'espèce, le recourant considère, bien qu'il se soit annoncé au registre des contribuables TVA dès le début de son activité, ne pas être assujéti, et, en conséquence, ne pas devoir être inscrit audit registre. A ce sujet, le recourant a expliqué dans quelle

mesure il s'était annoncé comme contribuable TVA. Selon lui, lors d'un cours sur la création d'entreprises dispensé par les services du chômage, son unique administrateur, E., a pris note qu'il devait s'inscrire de suite pour se faire attribuer un numéro de TVA. Néanmoins, et selon le principe de l'auto-taxation vu ci-dessus (consid. 2.c.bb), c'était à l'assujetti de faire preuve de toute l'attention nécessaire pour son assujettissement, soit de se rendre compte, qu'au vu de son chiffre d'affaires et d'un impôt dû de moins de Fr. 4'000.-, qu'il était exempté de l'assujettissement. Le recourant ne s'est rendu compte qu'il ne remplissait pas les conditions d'assujettissement que plus tard et a alors procédé à la demande de radiation. A ce moment-là, il a fait preuve de toute la célérité nécessaire et a remis, par courrier du 29 novembre 2001, ses bilans et comptes de pertes et profits pour la période du 15 novembre 1999 au 31 décembre 2000. En outre, il a communiqué le montant du chiffre d'affaires réalisé en 2001, soit Fr. 159'708.-, par lettre du 25 mars 2002. Cela dit, les explications de l'AFC montrent qu'elle s'est fondée sur la déclaration du 10 août 2001 et étant donné que les décomptes étaient établis par semestre, la radiation ne pouvait avoir lieu que pour le 31 décembre 2001. Dans l'intervalle, soit entre le moment où le recourant s'est déclaré contribuable TVA et sa radiation au registre en cause, la Commission de recours constate, comme l'a fait d'ailleurs l'AFC à bon escient, que le recourant a opté pour son assujettissement.

b. Au surplus et selon la pratique des Fr. 40'000.- vue ci-dessus (consid. 2.d.bb), selon laquelle un assujettissement subjectif ne peut avoir lieu eu égard à un chiffre d'affaires n'atteignant pas Fr. 40'000.- même si l'intéressé veut bénéficier du droit d'option, la Commission de recours ne peut que suivre l'AFC, qui considère, au vu des chiffres d'affaires de l'activité du recourant, s'élevant à Fr. 151'877.- pour l'année 2000 et à Fr. 159'708.- pour l'année 2001, donc supérieurs à Fr. 40'000.-, que le recourant, en se déclarant contribuable à la TVA et en prévoyant un chiffre d'affaires de Fr. 240'000.- pour les douze mois suivants le début de son activité, a utilisé son droit d'option à l'assujettissement.

Par conséquent, la Commission de recours constate que le recourant n'a pas fait valoir d'argument susceptible de remettre en cause son assujettissement à la TVA. En tant que le recours conteste le bien-fondé d'un tel assujettissement, il doit être rejeté.

4. (rejet du recours)

[134] Peut être consultée sur le site Internet de l'Office fédéral de la justice à l'adresse http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0007.File.tmp/bv-alt-f.pdf

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

[136] Consultation et commande online sur <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/> sous Documentation. Commande sous forme d'imprimé: Office fédéral des constructions et de la logistique (OFCL), 3003 Berne ou: verkauf.zivil@bbl.admin.ch.

Dokumente der SRK