

Extrait de la décision CRC 2004-033 de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 10 août 2005 en la cause X & Y SA

Mehrwertsteuer (MWSTV). Von der Steuer ausgenommen sind Weinbauern, welche ausschliesslich Erzeugnisse des Weinbaus liefern, die aus ihrem eigenen Betrieb stammen. Prinzip der Einheit des Unternehmens. Saldosteuersatz. Gleichbehandlung.

- Die Praxis hat die Weinbauern von der Steuerpflicht wieder ausgenommen, wobei besagte Ausnahme in der MWSTV nicht geregelt wird. Die Ausnahme umfasst ausschliesslich die Lieferung von im eigenen Betrieb gewonnenen Trauben oder von daraus hergestelltem unvergorenem Traubenmost. Der Ausdruck «ausschliesslich» lässt einen gewissen Spielraum offen (E. 2b/aa).

- Prinzip der Einheit des Unternehmens (E. 2c/aa). Der aus diesem Prinzip abgeleitete Abs. 2 des Art. 19 MWSTV legt fest, dass die Steuerausnahme bestehen bleibt, selbst wenn daneben noch eine andere steuerbare Tätigkeit ausgeübt wird (E. 2c/bb). Verfassungsmässigkeit von Art. 19 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 MWSTV und Rechtmässigkeit der Praxis (E. 2d). Der Art. 19 Abs. 2 MWSTV ist nur unter der Bedingung anwendbar, dass die andere Tätigkeit sich in Bezug auf die Organisation, die Ausführung und die Buchhaltung von dem Bereich unterscheidet, dem die Lieferung der unverarbeiteten Produkte zugeordnet wird (E. 5a).

- Saldosteuersatz. Für die Steuerpflichtigen, deren Tätigkeiten verschiedenen Saldosteuersätzen unterliegen, sind zwei Saldosteuersätze zulässig (E. 3e). Die Wahl der beiden anwendbaren Saldosteuersätze kann nicht im Nachhinein rückwirkend getroffen werden, da mehrere Sätze dafür in Betracht fallen würden (E. 5b/bb).

- Prinzip der Gleichbehandlung (E. 5c). Die geltend gemachte Ungleichbehandlung muss eine tatsächliche sein.

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Exemption des viticulteurs livrant exclusivement des produits viticoles provenant de leur exploitation. Principe de l'unité de l'entreprise. Taux de dette fiscale nette. Egalité de traitement.

- La pratique a réintroduit l'exemption des viticulteurs, qui ne figure pas dans l'OTVA. L'exemption ne vise que la livraison du raisin récolté ou du moût de raisin non fermenté, provenant exclusivement de la propre exploitation. L'expression «exclusivement» est considérée avec une certaine tolérance (consid. 2b/aa).

- Principe de l'unité de l'entreprise (consid. 2c/aa). dérogeant à ce principe, l'al. 2 de l'art. 19 OTVA dispose que l'exemption demeure valable, même si une autre activité imposable est exercée en parallèle (consid. 2c/bb). Constitutionnalité de l'art. 19 al. 1 let. b et al. 2 OTVA et légalité de la pratique (consid. 2d). L'art. 19 al. 2 OTVA ne peut s'appliquer qu'à condition que l'autre activité se différencie au niveau de l'organisation, de l'exécution et de la comptabilité de l'activité de livraison de produits naturels (consid. 5a).

- Taux de dette fiscale nette. Pour les assujettis dont les activités sont soumises à divers taux de dette fiscale nette, deux taux de dette fiscale nette sont autorisés (consid. 3e). Une application rétroactive n'est pas possible en ce qui concerne le choix des deux taux de dette fiscale nette applicables, lorsque plusieurs taux entrent en ligne de compte (consid. 5b/bb).

- Principe de l'égalité de traitement. L'inégalité invoquée doit être concrète (consid. 5c).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Esonero dei viticoltori che forniscono esclusivamente prodotti viticoli provenienti dalla loro azienda. Principio dell'unità dell'azienda. Tasso di debito fiscale netto. Parità di trattamento.

- La prassi ha reintrodotto l'esonero dei viticoltori che non figura nell'OIVA. L'esonero concerne solo la fornitura dell'uva raccolta o del mosto d'uva non fermentato provenienti esclusivamente dalla propria azienda. L'espressione «esclusivamente» lascia un certo margine di apprezzamento (consid. 2b/aa).

- Principio dell'unità dell'azienda (consid. 2c/aa). In deroga a questo principio, il cpv. 2 dell'art. 19 OIVA prevede che l'esonero resta valido anche se in parallelo viene esercitata un'altra attività imponibile (consid. 2c/bb). Costituzionalità dell'art. 19 cpv. 1 lett. b e cpv. 2 OIVA e legalità della prassi (consid. 2d). L'art. 19 cpv. 2 OIVA può essere applicato solo a condizione che l'altra attività sia differente dal punto di vista dell'organizzazione, dell'esecuzione e della compatibilità rispetto all'attività di fornitura di prodotti naturali (consid. 5a).

- Tasso di debito fiscale netto. Per gli assoggettati, le cui attività sono sottoposte a diversi tassi di debito fiscale netto, sono autorizzati due tassi di debito fiscale netto (consid. 3e). La scelta dei due tassi di debito fiscale non è possibile a posteriori con effetto retroattivo, poiché occorrerebbe considerare più tassi (consid. 5b/bb).

- Principio della parità di trattamento. La disparità invocata deve essere concreta (consid. 5c).

Résumé des faits:

A. La société X & Y SA est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1er janvier 1995 en qualité d'assujettie 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). Elle exerce les activités suivantes: courtage en vins, production et livraison de vins, travaux des vignes, production et livraison de moûts, production et livraison de raisin.

Répondant à une demande du 16 février 1995, l'AFC accorde à l'assujettie, en date du 10 mars 1995, l'autorisation de décompter selon les taux de dette fiscale nette correspondant à ses branches d'activité, soit 5,2% pour le courtage en vins et 4% pour l'exploitation de vignes et la vente de vins, avec effet au 1er janvier 1995.

B. A l'occasion d'un contrôle effectué en date du 3 avril 2001, du 28 mai 2001 et du 4 septembre 2001, l'AFC procéda à diverses corrections, établissant le décompte complémentaire portant sur un montant de Fr. 39'791.- plus intérêts moratoires (périodes fiscales du 1er janvier 1996 au 31 décembre 2000). La plus grande partie du montant repris se rapportait à des livraisons de raisins que l'assujettie avait omis d'imposer, alors qu'elles devaient être soumises au même taux de dette fiscale nette que l'exploitation de vignes et la vente de vins.

C. Par courrier du 27 octobre 2001, la société, représentée par la fiduciaire A SA, déposa une «réclamation» contre le décompte complémentaire susmentionné. Elle concluait à ce que le montant en faveur de l'AFC découlant du contrôle soit fixé à Fr. 12'264.90.

Par décision du 29 mai 2002, l'AFC confirma le décompte complémentaire contesté.

D. Par réclamation du 24 juin 2002, la société attaqua la décision du 29 mai 2002 reprenant les conclusions et, pour l'essentiel, les arguments précédemment exposés.

Par décision sur réclamation du 21 janvier 2004, l'AFC rejeta la réclamation de la société, reprenant pour l'essentiel la motivation de sa première décision. Elle constata que la décision du 29 mai 2002 était entrée en force pour un montant de Fr. 12'265.-, puisque seule l'imposition des livraisons de raisins était contestée.

E. Contre ce prononcé, la société (ci-après: la recourante) a interjeté un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC, ci-après: la Commission de recours ou de céans) en date du 20 février 2004. Elle conclut à ce que le montant en faveur de l'AFC découlant du contrôle soit fixé à Fr. 12'264.90.

Extrait des considérants:

1. (...)

2.a. 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 dépasse 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.-).

b.aa. Ne sont pas assujétis à l'impôt, en vertu de l'art. 19 al. 1 let. b OTVA, qui reprend l'art. 8 al. 2 let. d ch. 3 disp. trans. de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 (aCst.[1]; art. 196 ch. 14 al. 1 let. d pt 3 Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), les agriculteurs, sylviculteurs et horticulteurs livrant exclusivement des produits agricoles, sylvicoles et horticoles provenant de leur exploitation. 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) disposait déjà que n'étaient pas grossistes les agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et viticulteurs livrant exclusivement des produits agricoles, forestiers, horticoles ou viticoles qui étaient tirés de leur propre production (art. 11 AChA). L'OTVA a repris la règle, mais en ne mentionnant plus expressément les viticulteurs. La pratique a cependant réintroduit l'exemption de cette catégorie professionnelle. La brochure n° 610.507-9 «Agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et branches similaires» (brochure n° 9[2]) dispose ainsi, à son point 2.2.2, que la viticulture appartient également à l'agriculture, tout en précisant que l'exemption ne vise que la livraison du raisin récolté ou du moût de raisin non fermenté, provenant exclusivement de la propre exploitation (les vigneron-encaveurs sont assujétis pour l'ensemble de leur chiffre d'affaires, y compris les livraisons de vendange et de moût non fermenté). Selon le ch. 795a des Instructions 1997 à l'usage des assujétis de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) publiées par l'AFC, seuls les produits non travaillés sont en principe considérés comme produits naturels. Si un travail typique est effectué par le producteur lui-même, il s'agit malgré cela d'une livraison de produits naturels (p. ex. jus de raisin non fermenté provenant du propre raisin). Par contre, les boissons dont la teneur en alcool dépasse 0,5% en volume ne valent pas produits naturels.

La brochure n° 9 dispose que l'expression «exclusivement» doit être considérée avec une certaine tolérance; il n'y a plus «exclusivité» que si le chiffre d'affaires réalisé avec des produits agricoles, sylvicoles et horticoles achetés dépasse 25'000 francs par an (une tolérance existait déjà à l'époque de l'AChA, cf. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, ch. 197). La loi sur la TVA du 2 septembre 1999 (LTVA, RS 641.20) a par contre assoupli le régime, en supprimant le mot «exclusivement» (cf. à ce propos, Dieter Metzger, Kurzkommentar zum MWST-Gesetz, Muri/Berne 2000, p. 90).

bb. D'une manière générale, on rappellera que l'une des caractéristiques fondamentales de la TVA est qu'il s'agit d'un impôt général sur la consommation prélevé à tous les stades de la production et de la distribution (décision de la Commission de céans in JAAC 64.80 consid. 3a; décision non publiée de la même Commission du 16 mars 1999, en la cause A. [CRC 1998-014], consid. 4b, confirmée par le Tribunal fédéral, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 71 p. 402). L'exemption d'opérateurs économiques, soustrayant à l'imposition l'un des maillons de la chaîne économique, constitue une entorse au système d'impôt à tous les stades (cf. néanmoins le correctif de l'art. 29 al. 4 OTVA). Les exemptions doivent dès lors s'interpréter de manière restrictive.

c.aa. Selon le principe fondamental de l'unité de l'entreprise, lequel a été développé et confirmé en premier lieu sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires (l'ChA), les chiffres d'affaires ressortant de l'activité d'un seul sujet de droit (raison individuelle, société anonyme, société en nom collectif, etc.) doivent être comptabilisés ensemble (additionnés), sous réserve de ceux résultant d'activités appartenant à la sphère privée, s'agissant par exemple de raisons individuelles, ou publique (art. 17 al. 4 OTVA). Si un sujet de droit conduit deux ou plusieurs activités indépendantes, les recettes de tous les établissements seront pris en considération ensemble, indépendamment du fait que ceux-ci portent des noms d'entreprise différents, tiennent une seule comptabilité ou s'adressent mutuellement des factures (Archives vol. 71 p. 308 consid. 3, vol. 62 p. 700 et p. 694, vol. 55 p. 150, vol. 50 p. 664; voir aussi, arrêt du Tribunal fédéral du 4 septembre 2002, en la cause W. [2A.222/2002], consid. 3.1; décisions de la Commission de céans, in JAAC 68.71 consid. 2c, JAAC 67.123 consid. 3b, JAAC 67.50 consid. 2c et 3b). Ce principe est également applicable en matière de TVA (JAAC 68.71 consid. 2c, JAAC 67.50 consid. 2c).

Il a, toutefois, été admis, déjà sous l'ChA, qu'une entreprise formant une unité sous l'angle économique soit scindée en plusieurs sujets de droits indépendants, afin de procéder à des économies d'impôt. De telles possibilités trouvent, cependant, leur limite dans l'interdiction de l'évasion fiscale («Steuerumgehung»). Des entreprises juridiquement indépendantes doivent dès lors se faire reconnaître comme telles, comme, par exemple, en disposant de leurs propres installations, en tenant leur propre comptabilité, en calculant leurs prix afin d'obtenir le meilleur profit et, enfin, en apparaissant vis-à-vis des tiers comme des entités clairement indépendantes l'une de l'autre tant sur le plan du papier commercial que des locaux (JAAC 67.123 consid. 3b; Archives vol. 71 p. 308 consid. 3; voir aussi, arrêt précité du Tribunal fédéral du 4 septembre 2002, consid. 3.1). Sous l'angle de la TVA, cette

possibilité d'économies par ventilation d'une activité auprès de plusieurs entités devrait être admise de manière plus restrictive que sous l'ancien IChA, notamment en raison du fait que, d'une part, la TVA concerne toutes les opérations (livraisons et prestations de services) et que, d'autre part, en présence de livraisons à des proches, il est désormais fait application du principe «dealing at arm's length» afin de procéder aux corrections de la base d'imposition, indépendamment de la réalisation ou non des conditions d'une évocation fiscale (voir art. 26 al. 2 3ème phrase OTVA). La doctrine est également d'avis que la plupart des structures créées sous le régime de l'IChA, à savoir des personnes morales indépendantes fondées par des contribuables pour éviter certaines conséquences fiscales, sont désormais obsolètes depuis l'entrée en vigueur de l'OTVA (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. 184). Il est toutefois vrai qu'il est encore possible, sous l'angle de la TVA, que des impôts soient épargnés si l'assujetti répartit l'exercice d'une activité entre diverses entités, de telle manière que le chiffre d'affaires nécessaire à l'assujettissement obligatoire n'est pas (plus) réalisé pour l'une et l'autre entreprise concernée. Dans un tel contexte, il s'impose de faire appel aux différents critères développés sous le régime de l'IChA afin de déterminer si les conditions d'une évocation fiscale sont réalisées, ce d'autant plus que le critère de l'indépendance comme condition de l'assujettissement subjectif est en grande partie identique sous le régime de la TVA à celui existant sous l'IChA (JAAC 67.123 consid. 3b).

bb. En conformité avec les principes susmentionnés, selon le point 2.3.1 de la brochure n° 9 de l'AFC, lorsque la tolérance susmentionnée de 25'000 francs (commerce de produits agricoles, sylvicoles ou horticoles; toutefois sans tenir compte du commerce de bétail) et les limites du chiffre d'affaires sont dépassées, l'assujettissement de l'agriculteur, du sylviculteur ou de l'horticulteur concerné s'étend à l'ensemble des activités de l'entreprise. La totalité du chiffre d'affaires est imposable, donc aussi les produits provenant de la propre exploitation (pour un exemple chiffré, cf. Ulrich Meuter, Die Mehrwertsteuer unter besonderer Berücksichtigung der Landwirtschaft, Zürcher Steuerpraxis [ZStP] 1996 p. 12).

Dérogeant par contre au principe de l'unité de l'entreprise, l'al. 2 de l'art. 19 OTVA dispose que l'exemption demeure valable, même si une autre activité imposable est exercée en parallèle. Un agriculteur qui tient en plus une boucherie ou une auberge demeure exclu de l'assujettissement pour la partie agricole de son exploitation, même s'il possède une entreprise mixte à laquelle d'autres exploitations, telles qu'une boucherie ou une auberge, sont rattachées et pour lesquelles il est contribuable (Commentaire du Département fédéral des finances [DFF] de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 ?Commentaire DFF?, p. 24). La brochure n° 9 mentionne également l'exemple du sylviculteur vendant du bois et exploitant une scierie, qui demeurerait exclu pour la livraison de produits sylvicoles (point 2.3.2). De l'opinion de la Commission de recours, une «autre activité» que la livraison de produits naturels de sa propre exploitation ne signifie pas simplement la livraison d'un «autre produit». L'autre activité doit se distinguer clairement au niveau de l'organisation, de l'exécution et de la comptabilité de l'activité de livraison de produits naturels.

Par rapport à l'art. 19 al. 2 OTVA, le DFF précise en outre (Commentaire DFF, p. 24) que les chiffres d'affaires provenant exclusivement des produits tirés de la propre exploitation agricole, sylvicole ou horticole ne sont pas pris en considération pour déterminer si les limites de chiffres d'affaires et les montants limites d'impôt sont atteints par l'exploitation d'une autre entreprise.

d. La constitutionnalité de l'art. 19 al. 1 let. b et al. 2 OTVA n'est pas remise en cause par les parties et il y a lieu de la confirmer. Quant à la pratique développée par l'AFC, elle se tient dans les limites du pouvoir d'appréciation de cette dernière et doit être considérée comme légale.

3.a.-d. (Taux de dette fiscale nette, voir JAAC 66.14 consid. 3a-e).

e. Le point 16.2 de la brochure publiée en novembre 1996, par l'AFC, sur le taux de dette fiscale nette pour la TVA prévoit, qu'en règle générale, l'assujetti n'utilisera qu'un seul taux de dette fiscale nette pour imposer ses chiffres d'affaires. Toutefois, pour les assujettis dont les activités sont soumises à divers taux de dette fiscale nette, deux taux de dette fiscale nette sont autorisés (au maximum). Dans la décision sur réclamation attaquée, l'AFC explique en outre que les activités concernées doivent dépasser chacune régulièrement 10% du chiffre d'affaires global et que chaque activité doit être imposée au taux de dette fiscale nette correspondant ou à un taux supérieur. Parmi les taux applicables aux activités de l'assujetti, le taux le plus élevé doit toujours être retenu, à moins que l'activité y relative ne dépasse pas 10% du chiffre d'affaires. L'assujetti choisit librement la combinaison applicable à ses autres activités (sous réserve de la règle des 10%). Dans une optique de simplification (qui est le but premier du système du taux de dette fiscale nette), cette limitation des taux applicables est admissible.

f. Le Tribunal fédéral et la Commission de céans ont déjà eu l'occasion de confirmer la pratique administrative selon laquelle une application rétroactive du taux de dette fiscale nette n'est en principe pas possible. En effet, le but du taux de dette fiscale nette n'est pas l'optimisation de la charge fiscale, mais la simplification administrative du calcul de la TVA. Il n'y a pas lieu de permettre au contribuable de déterminer à la fin de la période fiscale si l'application du taux de dette fiscale nette se révèle avantageuse ou non et de décider sur cette base de modifier rétroactivement son mode de décompte (Archives vol. 73 p. 664 consid. 3; JAAC 64.11 consid. 4c).

4. (Principe de l'auto-taxation, voir p. ex. JAAC 62.46 consid. 4a).

5.a. En l'espèce, l'imposition des livraisons de raisins effectuées par la recourante est litigieuse. Celle-ci conteste en effet l'argument de l'AFC selon lequel dès qu'une personne vend du vin ou du moût fermenté, en plus du raisin, l'art. 19 al. 1 let. b OTVA ne s'applique plus, ce qui entraîne l'imposition des ventes de raisins même si ceux-ci proviennent exclusivement de l'exploitation de ses propres vignes. Selon la recourante, l'al. 2 de l'art. 19 OTVA prévoit au contraire justement que l'art. 19 al. 1 let. b OTVA continue à s'appliquer même si une autre activité est exercée en parallèle.

Comme évoqué précédemment, l'autre activité au sens de l'art. 19 al. 2 OTVA doit se distinguer clairement de la livraison de produits naturels de production propre. Ceci ne signifie pas qu'elle ne peut pas consister en des livraisons; la notion d'activité n'englobe en effet pas uniquement les prestations de services. L'art. 19 al. 2 OTVA ne peut toutefois s'appliquer qu'à condition que ces livraisons se différencient au niveau de l'organisation, de l'exécution et de la comptabilité de l'activité de livraison de produits naturels. En l'occurrence, la Commission ne voit pas ce qui distingue la culture et récolte du raisin destiné à la vente du raisin qui sera employé pour la fabrication du vin. Ces tâches sont manifestement exécutées par les mêmes personnes et les mêmes machines. La production et la vente de vin à partir de ces raisins n'est qu'une étape ultérieure, avant laquelle il n'y a qu'une seule et même activité. Il faut dès lors considérer que la production et la vente de vin ne représente pas une autre activité au sens de l'art. 19 al. 2 OTVA. La production et la vente de raisins de même que celles de vins devant être considérées comme une seule activité, les conditions de l'art. 19 al. 1 let. b OTVA ne sont

manifestement pas réalisées et la recourante ne peut prétendre à l'exemption.

Cette solution est conforme à la règle selon laquelle les exemptions doivent s'interpréter de manière restrictive. Il faut en outre garder à l'esprit le fait qu'il ne s'agit pas ici d'analyser un cas d'exonération d'une opération (objet de l'impôt) mais de tracer les limites de l'exemption d'un sujet fiscal, à savoir le viticulteur qui commercialise son raisin sans en faire du moût fermenté ou du vin.

b.aa. Etant admis que les livraisons de raisins sont imposables, les activités de la recourante sont soumises à trois taux de dette fiscale nette distincts:

- le courtage en vins est soumis au taux de 5,2%, puis de 5,9% dès le 1er janvier 1999;
- l'exploitation de la vigne de même que la vente de vin et de moût fermenté au taux de 4%, puis de 4,6% dès le 1er janvier 1999;
- la vente de raisin au taux de 0,5%, puis de 0,6% dès le 1er janvier 1999.

Selon la pratique de l'AFC, deux combinaisons sont ainsi possibles:

- 1) l'imposition du courtage en vins au taux de 5,2%/5,9% et l'imposition de l'exploitation de la vigne de même que la vente de vin, de moût fermenté et de raisin au taux de 4%/4,6%;
- 2) l'imposition du courtage en vins et de l'exploitation de la vigne de même que la vente de vin et de moût fermenté au taux de 5,2%/5,9% et l'imposition de la vente de raisins au taux de 0,5%/0,6%.

bb. La jurisprudence a estimé qu'une application rétroactive du taux de dette fiscale nette n'était en principe pas possible (cf. consid. 3f ci-dessus). Il y a à présent lieu de se demander si la solution doit être la même en ce qui concerne le choix des deux taux de dette fiscale nette applicables, lorsque plusieurs taux entrent en ligne de compte.

La Commission de recours relève en premier lieu qu'admettre la rétroactivité permettrait à l'assujetti d'optimiser le calcul de l'impôt. En effet, la combinaison la plus avantageuse ne se définit pas abstraitement, mais dépend du rapport entre les quantités soumises aux différents taux. L'ampleur de l'activité, et en conséquence le chiffre d'affaires en résultant, peut varier d'année en année, d'une façon non prévisible au moment où la combinaison des taux applicables est choisie. Autoriser un choix rétroactif avantagerait l'assujetti au bénéfice de ce choix puisqu'il disposerait des chiffres d'affaires relatifs aux différentes activités et pourrait choisir la combinaison lui permettant de verser le moins d'impôt.

Il n'existe en l'espèce pas de motif qui justifierait qu'il soit fait exception au principe de non-rétroactivité des taux forfaitaires appliqués. Certes, la recourante se retrouve à présent liée par un choix qu'elle a fait en se basant sur des prémisses erronées, à savoir la non-imposition des livraisons de raisins. Il faut cependant noter qu'en ne déclarant pas les livraisons de raisins de propre production, la recourante ne s'est pas conformée aux exigences de l'art. 46 OTVA, aux termes duquel l'assujetti doit renseigner l'AFC en faisant preuve de diligence, sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour la constatation de l'assujettissement ou pour le calcul de l'impôt. La recourante a donc commis une violation du principe de l'auto-taxation dont elle doit assumer les conséquences. A ce propos, il faut en outre relever que celui qui a déclaré toutes ses activités au moment de l'adhésion au système du taux de dette fiscale nette et qui a opéré un choix sur cette base reste lié par ce choix même s'il s'avère par la suite qu'il s'est trompé dans son choix. Il serait pour le moins curieux qu'une personne qui n'a pas respecté les exigences du principe d'auto-taxation se trouve en meilleure posture, en pouvant modifier la combinaison des taux applicables, que celui qui a rempli ses obligations de déclaration, mais s'est trompé.

c.aa. L'art. 8 al. 1 Cst. (art. 4 aCst.) interdit de traiter différemment deux situations ne présentant pas entre elles des différences suffisamment significatives pour justifier un traitement inégal. Le principe de l'égalité de traitement exige que la loi elle-même et les décisions d'application de la loi traitent de façon égale des choses égales et de façon différente des choses différentes. Ainsi, il y a violation du principe de l'égalité de traitement lorsqu'on établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'on omet d'opérer les distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (ATF 126 V 53 consid. 3b, ATF 125 II 345 consid. 10b, ATF 124 II 213 consid. 8d, ATF 123 I 7 consid. 6a, ATF 123 I 23 consid. 3b, ATF 123 I 141 consid. 1b, ATF 121 I 104 consid. 4a, ATF 121 II 204 consid. 4a, ATF 118 la 2 consid. 3a et réf. citées; Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1997, 2e partie, p. 545 consid. 6a; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, p. 103, n° 485 ss; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 359; Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Berne 1986, p. 157 s.).

bb. La recourante estime être victime d'une inégalité de traitement par rapport au sylviculteur qui exploite une scierie et qui bénéficie malgré tout de l'exemption pour la vente de produits sylvicoles issus de sa propre exploitation. A ce propos, la Commission de recours relève tout d'abord que ce cas de figure ne paraît pas encore avoir fait l'objet d'une décision de l'AFC et que la problématique de l'exemption du sylviculteur exploitant une scierie ne saurait être préjugée. Au surplus, cette question ne fait pas partie de l'objet du litige de la présente affaire. Enfin, on peut encore se demander si le principe de l'égalité de traitement s'applique véritablement entre un viticulteur et un sylviculteur ou s'il ne se limite pas plutôt à assurer un traitement égal entre viticulteurs d'une part et entre sylviculteurs d'autre part.

6. (...)

[1] Peut être consultée sur le site Internet de l'Office fédéral de la justice à l'adresse <http://www.ofj.admin.ch/themen/bvreform/bv-alt-f.pdf>

[2] 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 Bern, ou par fax 031 325 72 80.