



CRC 2003-002

Président : Pascal Mollard  
Juges : Xavier Oberson ; Christine Sayegh  
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

## **Décision du 1<sup>er</sup> octobre 2004**

en la cause

**X**, Résidence Z, recourante,

contre

**L'Administration fédérale des contributions**, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, (réf. ...)

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;  
estimation du chiffre d'affaires imposable au moyen de forfaits

### **I. En fait :**

A.– Madame X, gérante de la Résidence Z (home pour personnes âgées), a été immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) du 1<sup>er</sup> janvier 1995 au 31 décembre 2000. Elle remplit le questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA en date du 24 septembre 1999 suite à une demande de l'AFC du 25 juin 1999.

B.– Pour les périodes du 1<sup>er</sup> janvier 1995 au 31 décembre 1998, Mme X déclara par décompte du 21 décembre 1999 un montant de Fr. 22'511.-- au titre de TVA. Le 9 février 2000, après avoir appris que les prestations remboursées par les assurances maladies étaient exemptes

d'impôts, Mme X, par l'intermédiaire de sa fiduciaire D SA à Y, fit parvenir à l'AFC une correction du décompte précité laissant apparaître un excédent en sa faveur de Fr. 229.20. Considérant que ce dernier décompte présentait des erreurs, l'AFC fit parvenir à l'assujettie en date du 17 avril 2000 un courrier dans lequel elle expliquait la manière de procéder aux calculs nécessaires et transmettait la documentation idoine. Le 3 mai 2000, Mme X remit à l'AFC des projets de décomptes pour les périodes du 1<sup>er</sup> janvier 1995 au 31 décembre 1998 ainsi que diverses pièces relatives à ces périodes fiscales.

C.– Le 16 août 2000, l'AFC fit notifier par l'Office des poursuites J à Mme X un commandement de payer n° ... d'un montant de Fr. 22'511.15 avec intérêts, contre lequel fut formée opposition. Par décision du 25 octobre 2000, l'AFC condamna Mme X à lui payer le montant de Fr. 22'511.15 plus intérêts moratoires pour les périodes du 1<sup>er</sup> janvier 1995 au 31 décembre 1998 et leva l'opposition au commandement de payer susmentionné.

D.– Par réclamation du 24 novembre 2000, Mme X représentée dès ce moment par Me A, avocat à ..., attaqua la décision du 25 octobre 2000. Elle conclut à l'annulation de la décision entreprise, à titre principal au remboursement de Fr. 229.20 et, à titre éventuel, à ce que l'AFC procède à un calcul rectificatif en fonction des documents en sa possession, voire sur la base d'un contrôle. Elle motiva sa réclamation en se référant au fait que les prestations remboursées par les assurances maladies étaient exemptes d'impôts. Au surplus, elle déplora un certain manque d'organisation de la part de l'AFC dans la gestion de son dossier.

E.– Par courrier du 23 janvier 2001, l'AFC indiqua à l'assujettie qu'en l'absence de comptes corrects elle serait contrainte à calculer la TVA due de manière forfaitaire et l'invita à remplir le décompte conformément à la loi. Par lettre du 26 janvier 2001, Mme X demanda sa radiation du registre des assujettis au 1<sup>er</sup> janvier 2001. En date du 28 février 2001, Mme X contacta l'AFC soulignant la difficulté qu'elle rencontrait à obtenir de la part de cette dernière des informations sur la manière de remplir ses décomptes. Elle pria l'AFC de lui faire savoir en quoi ses décomptes étaient faux. Le 9 mai 2001, un entretien réunissant des représentants de l'AFC et de Mme X eut lieu dans les locaux de l'AFC. Le 29 mai 2001, l'AFC établit deux décomptes complémentaires n° ... d'un montant de Fr. 28'772.-- pour les périodes du 1<sup>er</sup> janvier 1995 au 31 décembre 1998 et n° ... d'un montant de Fr. 108'018.-- pour les périodes du 1<sup>er</sup> janvier 1999 au 31 décembre 2000. Elle accompagna ces décomptes de la remarque suivante : « Sur la base des chiffres se trouvant dans vos comptes d'exploitation, nous imposons la part restauration ainsi que la part accompagnement des résidents et du service de permanence. Cette correction est faite en nous basant sur les calculs de la SIPP en partant du prix d'achat des marchandises pour la restauration. Le calcul est fait avec l'utilisation des taux forfaitaires (plus avantageux que le décompte au système légal) ». Par courrier du 5 juillet 2001, Mme X contesta les décomptes TVA et signala qu'elle avait versé un acompte de Fr. 10'000.--. A l'occasion d'un entretien dans les locaux de l'AFC en date du 18 septembre 2001, l'AFC accepta de revoir le décompte concernant les années 1999/2000, étant donné qu'un sous-compte frais de ménage avait été englobé dans le compte nourriture, alors qu'il ne concernait nullement celui-ci. Elle admit également qu'il y avait dans ce compte d'autres charges qui ne concernaient nullement la

nourriture. L'AFC proposa un forfait pour la nourriture de Fr. 50.-- par personne et par jour, incluant la part d'accompagnement de Fr. 7.--. Les représentants de la réclamante déclarèrent vouloir réfléchir. Le 14 novembre 2001, la contribuable remit divers documents à l'AFC. Par courrier du 6 décembre 2001, l'AFC indiqua à la réclamante qu'elle avait rectifié les calculs correspondant aux décomptes complémentaires, en calculant la part des coûts de restauration sur la base des chiffres ressortant des pièces produites. Elle précisa avoir ajouté le forfait de Fr. 7.-- par jour pour les nuitées correspondant aux travaux d'accompagnement aux résidents. Après discussions, ce forfait fut réduit à Fr. 5.--. Il en résulta une différence de Fr. 34'720.95 venant en diminution des décomptes complémentaires n° ... et n° .... L'AFC arrêta dès lors la créance fiscale à Fr. 124'580.05 pour les années 1995 à 2000. Par courrier du 8 novembre 2002, Mme X fit part de sa perplexité quant à l'évolution de l'affaire et contesta le nouveau décompte. Elle déclara que la somme qui lui était réclamée l'obligerait à fermer immédiatement son home. Elle proposa, pour trouver une solution définitive et mettre un terme à une question qui usait ses forces et sa résistance, de faire parvenir à l'AFC une somme de Fr. 16'420.--.

F.– Par décision sur réclamation du 20 novembre 2002, l'AFC admit la réclamation en ce sens que la créance fiscale selon le propre décompte de la réclamante devait être corrigée. Le montant dû au titre de TVA était fixé à Fr. 65'714.-- avec intérêts à 5% à partir du 1<sup>er</sup> septembre 1997. Etait déduit de cette dette le montant de Fr. 10'000.-- versé par la réclamante le 9 juillet 2001. L'AFC confirma également la mainlevée de l'opposition et réserva un redressement lié à un contrôle au sens de l'art. 50 OTVA.

G.– Le 6 janvier 2003, Madame X (ci-après : la recourante) 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). Elle conclut principalement à l'annulation de la décision du 20 novembre 2002 et à la constatation du fait qu'elle est redevable envers l'AFC au sens de l'OTVA, après déduction de la TVA préalable, pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1995 au 31 décembre 1998, d'un montant total de Fr. 16'434.30, sous déduction d'un acompte de Fr. 10'000.--. Elle conclut éventuellement au renvoi du dossier à l'intimée afin qu'une nouvelle décision soit prononcée au sens des considérants. Elle expose que son cas est totalement atypique sur de nombreux points et doit donc être traité de manière différente. Elle explique également que la comptabilité avait été confiée à un comptable retraité qui n'avait aucune pratique liée aux questions TVA. Elle estime que, dans le cas d'espèce, l'AFC ne peut pas baser son calcul sur des statistiques et que les chiffres qu'elle fournit doivent servir de base au calcul (selon décompte du 3 mai 2000). Il est en particulier erroné de retenir un montant de Fr. 5.-- au titre de frais d'accompagnement.

H.– Par réponse du 20 février 2003, l'AFC conclut au rejet du recours dans toutes ses conclusions. Examinant le décompte du 3 mai 2000, elle estime que la recourante déduit le loyer à deux reprises ; le décompte ne peut donc pas être pris en compte. En ce qui concerne le montant de Fr. 5.-- pour les frais d'accompagnement, il a été discuté avec la recourante et exceptionnellement réduit par rapport au montant minimum de Fr. 7.--. Elle soutient que la méthode statistique choisie se révèle avantageuse pour l'assujettie. Finalement, elle considère

être allée largement au-delà du simple rôle de contrôle qui serait normalement le sien dans le cadre d'un système basé sur l'auto-taxation.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans la partie « En droit » de la présente décision.

## **II. En droit :**

1.- a) Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution de 1874 (aCst.), 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'OTVA. 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 1<sup>er</sup> 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 n'entre pas en considération, si bien que l'OTVA demeure applicable.

b) Aux termes de l'art. 53 OTVA en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission de recours dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 20 novembre 2002, a été notifiée à la recourante le 21 novembre 2002. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 6 janvier 2003. Le délai ne courant pas du 18 décembre au 1<sup>er</sup> janvier inclusivement, il est donc intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA. Un examen préliminaire du recours révèle en outre qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA. D'un point de vue formel, il s'impose donc d'entrer en matière.

2.- a) L'art. 8 al. 2 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 2 Cst.) énumère exhaustivement, sous la lettre b, les prestations qui ne sont pas soumises à l'impôt, sans droit à la déduction de l'impôt préalable. Au nombre de ces prestations, on trouve, selon l'art. 8 al. 2 let. b ch. 3 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. b ch. 3 Cst.), « les prestations dans le domaine de l'assistance sociale et de la sécurité sociale ».

b) Faisant écho à l'art. 8 al. 2 let. b ch. 3 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. b ch. 3 Cst.), l'art. 14 ch. 7 OTVA dispose que sont exclues du champ de l'impôt « les prestations fournies par des institutions d'assistance sociale, y compris les prestations des maisons de

retraite, des pensions et des maisons de soins d'utilité publique ». Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de confirmer la constitutionnalité de cette disposition (Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 68 p. 512 consid. 4 ss, traduit in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1999, 2<sup>e</sup> partie, p. 508). L'AFC a procédé à une interprétation restrictive de la notion de prestations fournies par des maisons de retraite, des pensions et des maisons de soins de droit privé. Il résulte de la notice n° 5 de l'AFC, du 11 avril 1995, « relative aux critères permettant de distinguer les maisons de retraite, les pensions et les maisons de soins dites d'utilité publique de celles qui n'ont pas ce caractère » que pour être reconnues d'utilité publique, ces dernières doivent remplir les conditions (cumulatives) suivantes : elles doivent disposer de leur propre personnalité juridique, avoir renoncé de manière irrévocable dans leurs statuts à poursuivre un but lucratif, avoir affecté leurs fonds de manière définitive à l'exploitation de l'institution (en cas de dissolution de la personne morale, l'ensemble de la fortune doit revenir à une autre personne morale à caractère social poursuivant des buts semblables, ce qu'une disposition irrévocable doit établir dans les statuts) et offrir leurs prestations à un cercle ouvert de destinataires.

La question de l'application de l'art. 14 ch. 7 OTVA n'est pas litigieuse en l'espèce, la recourante ne soutenant pas que le home qu'elle exploite remplit les conditions susmentionnées et qu'il doit être reconnu d'utilité publique au sens de la dite disposition. Est seul litigieux le montant du chiffre d'affaires imposable.

c) Selon le point 3 de la notice n° 5 susmentionnée, les exploitants de maisons de retraites qui ne sont pas reconnues d'utilité publique doivent en principe imposer l'ensemble des contre-prestations, à l'exception du loyer ainsi que des soins. Selon des sondages effectués par l'AFC, la part de loyer exclue du champ de l'impôt se monte à 50% des forfaits journaliers ou mensuels (suppléments pour les soins exclus). Si ce taux estimé par l'AFC au sens de l'art. 47 al. 3 OTVA ne correspond pas à la réalité, la notice n° 5 prévoit qu'il est en principe possible de prouver la part de loyer effective au moyen de documents correspondants. Les prestations de soins exclues du champ de l'impôt doivent être indiquées séparément dans les factures aux pensionnaires et être comptabilisées séparément.

Cette obligation a été confirmée en partie par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 25 août 2000 (ATF 126 II 443 ss [RDAF 2001, 2<sup>e</sup> partie, p. 75 ss]). Pour la Haute Cour, en cas d'opérations exonérées et imposables, l'assujetti doit en principe effectuer une facturation séparée et en cas d'inobservation de cette prescription formelle, il est juste que l'assujetti soit contraint à une imposition complète à taux normal. Les causes jusqu'ici liquidées à la suite de cette jurisprudence ont cependant montré que les conséquences qui en avaient été tirées par l'AFC n'étaient pas toujours univoques et que l'autorité fiscale, à réitérées reprises, a fait preuve d'une certaine tolérance (voir, entre autres, décision non publiée et non encore entrée en force de la Commission de céans du 8 septembre 2003, en la cause V. [CRC 2001-189], consid. 5a ; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 66.57 consid. 6c, 63.75 consid. 6b). On peut d'ailleurs observer que le Tribunal fédéral a lui-même admis ladite pratique, notamment dans son arrêt du 13 février 2002 (consid. 7b [RDAF 2002, 2<sup>e</sup> partie, p. 166 s.], confirmant l'arrêt publié à la JAAC 66.57).

d) aa) Lorsque les pièces comptables à disposition ne permettent pas de déterminer quelle part du chiffre d'affaires est imposable, en particulier lorsque la facturation se fait sous forme de forfait, deux méthodes de calculs sont envisageables :

- la méthode SIPP (association suisse des homes médicalisés privés) :

Selon les calculs de la SIPP, il faut partir du principe que le coût des denrées alimentaires représente 30% des coûts de restauration. A ces coûts viennent s'ajouter 7 à 10 francs par jour/par résident représentant les coûts supplémentaires. Il convient encore d'ajouter à la base imposable les recettes annexes selon la comptabilité (par exemple cafétéria). Selon l'AFC, cette méthode permet de mieux tenir compte de la part de soins que la méthode des 50%, présentée ci-après.

- la méthode des 50% :

Selon une communication de l'AFC relative aux maisons de retraite, pensions et maisons de soins pour personnes âgées non reconnues d'utilité publique du 25 juin 1999, il convient de considérer comme imposables : 50% du prix de pension (restauration, entretien de la chambre, du linge, etc.), plus diverses autres recettes (par exemple la vente d'articles de soins corporels aux pensionnaires pour leur utilisation propre, la restauration non comprise dans le prix de la pension, les recettes d'un éventuel kiosque). Les autres 50% du prix de pension en sont pas imposables, en partant de l'idée qu'ils correspondent à la part de loyer. Les suppléments pour soins sont exclus de ce calcul.

bb) La Commission de recours de céans n'a pas d'objections à formuler quant aux méthodes susmentionnées, dispositions de détail qui règlent des questions de nature technique pour l'appréciation desquelles elle se doit de faire preuve d'une certaine retenue. En adoptant ces méthodes, l'AFC n'a pas violé de droits constitutionnels et elle n'a pas outrepassé la latitude de décision dont elle dispose, ceci d'autant plus que l'une des méthodes a été négociée avec une association représentant les assujettis concernés.

3.- a) aa) En matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA ; cf. Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 6<sup>e</sup> édition, Zurich 2002, p. 421 s.). Cela veut dire que l'assujetti 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'assujetti 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, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 270). L'assujetti 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).

bb) 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. L'AFC peut rédiger des prescriptions spéciales à ce sujet, ce qu'elle a fait avec l'édition des « Instructions à l'usage des assujettis TVA » de l'automne 1994 et du printemps 1997 (Instructions, ch. 870 ss), respectivement avec la brochure « TVA Organisation comptable » de février 1994. L'assujetti doit être attentif au fait que le suivi des opérations commerciales, à partir de la pièce justificative jusqu'au décompte TVA en passant par la comptabilité (et vice-versa), doit pouvoir être garanti sans perte de temps importante (art. 47 al. 1 OTVA en relation avec le ch. 882 des Instructions, respectivement la brochure TVA Organisation comptable, p. 11 ; Archives vol. 66 p. 67 consid. 2a ; JAAC 64.83 consid. 2, 63.94 consid. 4a, 63.25 consid. 3a ; TVA-Journal 4/98 p. 168 ss consid. 6a/a).

cc) Aux termes de l'art. 48 OTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets, ou si les résultats présentés par l'assujetti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation. La taxation par estimation est une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation d'utiliser en cas de lacunes de la comptabilité. La taxation par estimation peut être soit interne, soit externe. La taxation interne, sans et sous réserve d'un contrôle sur place, survient à la suite d'une non-remise de décomptes, tandis que la taxation externe est exécutée à la suite d'un contrôle sur place (sur cette distinction, cf. Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in : Archives vol. 69 p. 520 ss). Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause (JAAC 67.23 consid. 4a, 64.83 consid. 3a, 63.27 consid. 4a et b ; Mollard, op. cit., p. 550 ss). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (Archives vol. 63 239, vol. 52 238 consid. 4).

Dans la procédure de recours, l'assujetti peut contester l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que telle et il a la possibilité de fournir les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère erroné de l'estimation effectuée par l'administration. Si les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est à lui qu'il revient d'apporter la preuve du caractère erroné de l'estimation (cf. à propos de l'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA], qui connaissait déjà le procédé de l'estimation : Archives vol. 61 p. 819 consid. 3a, vol. 58 p. 384 consid. 3b ; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 12 novembre 1998, en la cause E. AG [2A.55/1998], consid. 4, 6b et 6 et les références citées ; concernant la TVA : JAAC 67.23 consid. 4a, 64.47 consid. 5b [RDAF 2000, 2<sup>e</sup> partie, p. 350] ; décisions non publiées de la Commission de recours du 31 octobre 2001, en la cause H. [CRC 2001-034], consid. 4c, et du 29 octobre 1999, en la cause H. [SRK 1998-102 et SRK 1998-103], consid. 5, confirmée par le

Tribunal fédéral en date du 21 juin 2000 [2A.580/1999]). Dans la mesure où l'AFC a le droit et le devoir de rectifier le montant dû par voie d'estimation, il appartient au contribuable qui a présenté une comptabilité inexacte et qui est dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne correspond manifestement pas à la réalité de supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (par rapport à l'ICHA, voir ATF 105 Ib 186 consid. 4c ; Archives vol. 52 p. 509 ; décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 26 août 1998, en la cause S. [CRC 1997-077], consid. 3a). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti apporte la preuve du fait que l'instance précédente a commis involontairement d'importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que la Commission fédérale de recours en matière de contributions remplace par sa propre appréciation celle de l'instance précédente.

b) 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. aCst., respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 ch. 1 let. 1 Cst. (cf. JAAC 65.60 consid. 5a, 64.11 consid. 3b ; décision du 20 juillet 2000, non publiée, en la cause I. [SRK 1999-111], 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 fournit à l'administration la marge de manœuvre 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 (JAAC 64.11 consid. 3c, avec les références). L'art. 47 al. 3 OTVA est une disposition cadre qui nécessite une concrétisation de la part de l'AFC (décision précitée du 20 juillet 2000, consid. 3b).

4.- En application du principe constitutionnel du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst. [art. 4 aCst.]), si une *reformatio in pejus* est envisagée, elle doit être portée à la connaissance de la partie recourante et l'occasion de s'exprimer doit lui être donnée (art. 62 al. 3 PA). Selon la jurisprudence la plus récente du Tribunal fédéral, il est conforme au principe de l'équité de rendre attentif le recourant menacé par cette mesure de la possibilité de retirer son recours (ATF 129 II 395 consid. 4.4.3, 122 V 167 s. consid. 2 et les références citées).

Il existe toutefois en matière fiscale des règles particulières. L'art. 52 al. 5 OTVA dispose ainsi : « La procédure est poursuivie, nonobstant le retrait de la réclamation s'il existe des indices que la décision attaquée n'est pas conforme à la loi » (cf. aussi l'arrêt du Tribunal fédéral du 24 mars 2003 consid. 3.2, in RDAF 2003 II p. 372 évoquant le fait que, selon l'arrêté sur l'impôt fédéral direct, la fin de la procédure de recours ne dépendait pas du bon vouloir du recourant et requérait même dans certaines circonstances l'accord de l'autorité administrative, sans se prononcer toutefois sur le bien-fondé d'une telle disposition). Selon le Commentaire DFF, il s'ensuit que, dans l'hypothèse d'une reformatio in pejus, l'intéressé ne peut pas prévenir le préjudice en retirant sa réclamation

La Commission de recours part de l'idée que l'on peut considérer l'art. 52 al. 5 OTVA comme constitutionnel en tout cas si la première décision est prononcée sous réserve de redressement en vertu de l'art. 50 OTVA et qu'elle n'a pas été prononcée suite à un examen complet de la comptabilité de l'assujetti. Dans ce cas de figure, le droit de contrôle de l'AFC (qui découle du principe de l'égalité de traitement entre les contribuables) et l'application du droit priment. Si tel n'était pas le cas, la réserve formulée en relation avec la première décision n'aurait aucune utilité.

5.- a) En l'espèce, les comptes de bilan et de pertes et profits fournis pas la recourante ne permettent pas de déterminer quelle part du chiffre d'affaires est imposable, dans la mesure où ils englobent des forfaits facturés aux pensionnaires (forfaits qui comprennent aussi bien la pension, l'hébergement que les frais de soins et d'accompagnement).

La recourante requiert l'application de la méthode des 50% selon le calcul effectué dans son décompte du 3 mai 2000. Il faut toutefois constater que, dans son décompte du 3 mai 2000, la recourante procède à une double déduction du loyer : une 1<sup>ère</sup> fois, lorsqu'elle déduit les frais de location et, une 2<sup>e</sup> fois, lorsqu'elle déduit 50% du montant des honoraires. Ce décompte doit dès lors être considéré comme erroné ; cette erreur a d'ailleurs été expliquée à la recourante lors de l'entretien du 9 mai 2001 (comme en témoigne le procès verbal dressé à l'occasion).

Selon l'AFC, la méthode des 50% n'est pas applicable en l'espèce car les pièces présentées ne permettent pas de déterminer avec précision la part des soins et surveillance se retrouvant dans le compte honoraires de la comptabilité et dans les forfaits facturés aux patients. Cette constatation est conforme à la réalité. La recourante n'a effectivement pas produit de pièces permettant d'établir la part des soins et surveillance se retrouvant dans le compte honoraires, ni d'ailleurs soutenu qu'elle disposait de telles pièces. Or la règle des 50% est applicable sur le forfait journalier facturé moins la part de soins et surveillance. En l'espèce, si la méthode des 50% était appliquée à la recourante, l'imposition en résultant serait erronée et clairement défavorable à la recourante, car la part des soins et surveillance se retrouvant dans le compte honoraires ne pourrait être individualisée, et ce seraient les 50% du montant global du compte honoraires qui formeraient la base imposable.

C'est dès lors à juste titre que la méthode SIPP a été appliquée à la recourante. Etant donné que le compte nourriture englobait des achats ne concernant en rien la nourriture, la recourante a proposé de déduire ces montants, déductions qui ont été entièrement admises par l'AFC. L'AFC s'est donc basée sur les chiffres avancés par la recourante au titre de frais de nourriture. C'est donc à tort que la recourante reproche à l'AFC de ne pas s'être basée sur les chiffres réels.

L'AFC a fixé à Fr. 5.--/par jour le forfait pour les nuitées, correspondant aux travaux d'accompagnement aux résidents, service de permanence, coiffeur, entretien (nettoyage et blanchissage). Bien que ce montant se situe déjà en dessous du minimum SIPP (prévoyant un forfait allant de Fr. 7.-- à Fr. 10.--), la recourante met en doute le bien-fondé de ce montant de Fr. 5.--. Elle soutient notamment qu'elle serait un cas atypique, car elle ne fournit pas de logement au personnel, n'exploite pas de cafétéria, ni de cantine, ni de kiosque, ni de salon de coiffure, ni de cabine téléphonique, met les fauteuils roulants gratuitement à disposition des pensionnaires, ne rémunère pas spécialement de personnel d'accompagnement et qu'aucun travail d'entretien des locaux n'est effectué par le personnel. En fixant le forfait à Fr. 5.--/par jour, alors que le montant minimum défini par la SIPP s'élève à Fr. 7.--/par jour, il faut considérer que l'AFC a tenu compte des particularités du home. La demande de la recourante de fixer ce forfait à Fr. 0.-- n'est pas réaliste. Il faut en effet admettre que les résidents bénéficient aussi d'autres prestations imposables que la restauration, telles que par exemple le nettoyage et le blanchissage.

Le calcul effectué par l'AFC doit dès lors être entièrement confirmé, d'autant plus que la méthode adoptée par l'AFC fait partie des larges tolérances accordées par cette dernière dans certains domaines spécifiques, en dérogation à l'arrêt de principe ATF 126 II 443 consid 5 prévoyant normalement l'imposition du tout en cas de facturation non séparée (cf. consid. 2c ci-avant).

b) aa) En vertu des règles relatives au droit d'être entendu, l'AFC doit accepter des offres de preuve émanant du contribuable. Cette contrainte pour l'administration n'émane en principe pas des art. 12 ss et 30 ss PA, puisque ces dispositions sont théoriquement inapplicables en matière fiscale (art. 2 al. 1 PA; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 9 mai 2000, en la cause S. [2A.327/1999/odi], consid. 4b). En fait, une telle obligation découle plutôt de l'art. 29 al. 2 Cst qui assure à l'administré la garantie minimale du droit d'être entendu, qui inclut celui de participer à l'administration des preuves (dans le même sens, pour l'art. 4 aCst., voir l'arrêt non publié du Tribunal fédéral du 9 mars 1999, en la cause C. SA [2A.285/1998], consid. 2; voir aussi récemment, l'arrêt non publié du Tribunal fédéral du 26 janvier 2001, en la cause B. [2A.110/2000/sch], consid. 3b). Sous cet aspect, l'intéressé est protégé par la Constitution dans son droit d'offrir des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il leur soit donné suite, de participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (Andreas Auer / Giorgio Malinverni / Michel Hottelier, Droit constitutionnel suisse, Volume II, Berne 2000, p. 613 s. ch. 1298; voir la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 9 février 2001,

publiée dans la JAAC 65.82 consid. 3b/cc).

Cela dit, en ce qui concerne la partie elle-même, il y a lieu de préciser qu'en matière fiscale, son droit d'être entendue est respecté si elle a pu s'exprimer par écrit sur les questions de fait et de droit qui la concernent (Archives, vol. 66 p. 70 s. consid. 4; arrêt du Tribunal fédéral précité du 9 mai 2000, en la cause S., consid. 4b; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 22 octobre 2001, en la cause G. [2A.245/2001/sch], consid. 2; Michele Albertini, *Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates*, *Abhandlungen zum schweizerischen Recht*, Berne 2000, p. 373). On ne saurait donc parler d'un droit d'être entendu par oral (entre autres, décision non publiée de la Commission de céans du 21 janvier 2003, en la cause M. [SRK 2002-040], consid. 4a). Quoi qu'il en soit, l'autorité fiscale a en plus toujours le droit, suivant les circonstances, de procéder à une appréciation anticipée des preuves et de renoncer à entendre l'assujetti (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 27 janvier 2003, en la cause H. AG [2A.79/2002], consid. 4.2; arrêt du Tribunal fédéral précité du 22 octobre 2001, en la cause G., consid. 2; arrêt du Tribunal fédéral précité du 26 janvier 2001, en la cause B., consid. 3c; ATF 115 Ia 11 s. consid. 3a, ATF 106 Ia 162 s. consid. 2b).

bb) En l'occurrence, la recourante a sollicité, tant au stade de la réclamation que du recours, une visite de l'AFC afin que celle-ci se rende compte des spécificités de son cas. Elle n'a cependant pas contesté avoir eu, à tous les stades de la procédure, la possibilité de s'exprimer par écrit et par oral tant en fait qu'en droit sur tous les éléments en jeu, ni avoir eu à tout moment la possibilité de fournir de nouvelles pièces justificatives. La Commission de recours ne voit dès lors pas en quoi une visite sur place aurait pu modifier l'issue de la procédure. Il ne faut par ailleurs pas oublier que les représentants de la recourante ont été reçus par deux fois dans les locaux de l'AFC. Par son attitude, l'AFC n'a ainsi pas violé le droit d'être entendu du contribuable.

c) La recourante relève qu'il ne lui sera pas possible de récupérer TVA auprès des destinataires de ses prestations aujourd'hui décédés. Cette remarque est fondée ; la Commission de recours ne peut toutefois que relever que les problèmes de transfert d'impôt sont du ressort du droit privé (art. 28 al. 6 OTVA). Au surplus, il convient de rappeler que, de jurisprudence constante, il n'existe pas, pour le contribuable, de droit constitutionnel au transfert de l'impôt à son client (ATF 123 II 395 consid. 8), donc pas de droit à être libéré de l'impôt, au cas où le transfert ne peut plus avoir lieu (ATF 123 II 394 et 395 consid. 8 ; Archives vol. 69 p. 694 consid. 2b in fine ; décision non publiée de la Commission de céans du 23 janvier 2003, en la cause J. AG [SRK 2001-190], consid. 3e).

5.- Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de céans à rejeter le recours formé par la recourante. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, par Fr. 2'800.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante qui succombe. L'autorité de recours impute,

dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants (art. 63 al. 1 PA et art. 1 ss, plus particulièrement art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]).

**Par ces motifs,**

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation en application de l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

**prononce :**

1. Le recours de X du 6 janvier 2003 est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 20 novembre 2002 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 2'800.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 2'800.--.
3. La présente décision est notifiée à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

---

### Indication des voies de droit

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire ; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ) :

- a) Du 7<sup>e</sup> jour avant Pâques au 7<sup>e</sup> jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1<sup>er</sup> janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en  
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Liliane Subilia-Rouge