



CRC 2003-008

CRC 2003-010

Président : Pascal Mollard
Juges : Christine Sayegh ; Peter Spinnler
Greffière : Anne Tissot Benedetto

Décision du 10 février 2005

en la cause

X, 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) ;
fin de l'assujettissement

I. En fait :

A.– X exerça dès 1981 une activité en tant que coiffeuse sous la raison individuelle « A », à B (extrait du registre du commerce du canton de Vaud du ...), et fut inscrite auprès du registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) 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), respectivement au sens de l'art. 21 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20) depuis le 1^{er} janvier 1995. Par décision du 30 août 2001, le Président du Tribunal d'arrondissement de C prononça la faillite de l'intéressée, laquelle fut suspendue et clôturée le 15 octobre 2001 faute d'actifs. X a depuis lors continué son activité sans inscription obligatoire auprès du registre du commerce (extrait précité du registre du commerce du 9 décembre 2004).

B.– X n'ayant pas remis en temps utiles son décompte TVA concernant la période fiscale du 1^{er} semestre 2001 (du 1^{er} janvier au 30 juin 2001), malgré différents rappels en ce sens, l'Administration fédérale des contributions (AFC) fixa l'impôt dû pour dite période fiscale par voie d'évaluation et établit à cet effet un décompte complémentaire n°... en date du 22 janvier 2002 portant sur un montant de Fr. 5'000.–, plus intérêt moratoire de 5% dès le 30 août 2001 (échéance moyenne). Le 5 avril 2002, X remit ses décomptes pour la période fiscale couverte par l'estimation, ainsi que le 2^{ème} semestre 2001 (du 1^{er} juillet au 31 décembre 2001) et requit d'être radiée du registre des assujettis à la TVA, dans la mesure où, selon le chiffre d'affaires annuel de 2001, elle ne remplirait plus les conditions de l'assujettissement obligatoire. Sur base desdits décomptes, l'AFC établit un avis de crédit n° ... en date du 31 mai 2002 pour un montant de Fr. 2'554.05, rectifiant ainsi l'impôt dû selon décompte n° ... à un montant de Fr. 2'445.95 pour le 1^{er} semestre 2001. S'agissant du 2^{ème} semestre 2001, le montant de l'impôt ressortant des déclarations de X s'élevait à Fr. 1'760.05.

C.– X ne s'acquitta pas des dettes fiscales précitées dans les délais pourtant impartis. L'AFC lui fit donc notifier un premier commandement de payer n° ... par l'Office des poursuites de C en date du 22 mars 2002 pour un montant de Fr. 5'000.–, intérêts moratoires en sus, correspondant à l'estimation fiscale effectuée initialement selon le décompte précité n° ... pour la période fiscale du 1^{er} semestre 2001, puis un second commandement de payer n° ... le 3 juillet 2002 pour une somme de Fr. 1'760.05, plus intérêts moratoires dès le 1^{er} mars 2002, correspondant au décompte remis par l'assujettie pour le 2^e semestre 2001. X fit opposition aux deux commandements de payer précités.

D.– Par décisions des 8 et 29 octobre 2002, l'AFC confirma les dettes fiscales susmentionnées pour un montant de Fr. 2'445.95 pour le 1^{er} semestre 2001 et un montant de Fr. 1'760.05 pour le 2^{ème} semestre 2001 et leva les oppositions formées aux commandements de payer jusqu'à due concurrence. X forma réclamation en date du 8 novembre 2002, dans la mesure où son chiffre d'affaires pour l'année 2001 ne s'élevait qu'à la somme de Fr. 70'100.–, que les conditions de son assujettissement à la TVA n'étaient donc plus réalisées depuis le 1^{er} janvier 2001 et qu'elle devait ainsi être libérée de tout impôt dès cette date.

E.– Par deux décisions du 10 décembre 2002, l'une concernant le 1^{er} semestre 2001 et la seconde le 2^{ème} semestre 2001, l'AFC rejeta la réclamation ainsi formulée, confirmant les dettes fiscales résultant des décisions premières des 8 et 29 octobre 1999, sous réserve d'un éventuel

redressement fiscal après contrôle au sens de l'art. 62 LTVA, et levant les oppositions formées aux commandements de payer précités jusqu'à due concurrence.

F.– A l'encontre de ces deux décisions, X (ci-après : la recourante) 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 10 janvier 2003, faisant valoir qu'elle ne doit pas s'acquitter de l'impôt pour 2001 et pour 2002, dans la mesure où son chiffre d'affaires était depuis l'année 2001 en-deça de la limite des Fr. 75'000.–, et que l'AFC a tardé à lui faire parvenir le formulaire de radiation du registre des assujettis requis pour la première fois par courrier du 5 avril 2002.

G.– L'AFC a déposé deux réponses en date du 12 mars 2003, concluant au rejet du recours, avec suite de frais. Elle se réfère à cet effet intégralement au contenu de ses deux décisions sur réclamation du 10 décembre 2002.

Les autres faits seront repris, en tant que de 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, lesquelles 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). Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} 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.

b) Aux termes de l'art. 65 LTVA 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 fédérale de recours en matière de contributions dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, les deux décisions sur réclamation de l'autorité fiscale, datées du 10 décembre 2002, ont été notifiées à la recourante au plus tôt le 11 décembre 2002. Le recours du 10 janvier 2003 a donc été interjeté dans le délai prescrit par l'art. 50 PA (cf. aussi les fêtes applicables au sens de l'art. 22a let. c PA). En outre, un examen préliminaire du recours révèle qu'il remplit

pleinement les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ni de fond. Il importe donc d'entrer en matière.

c) Conformément à l'art. 24 de la loi fédérale de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 (PCF ; RS 273) en relation avec l'art. 4 PA, il y a lieu de réunir en une seule procédure des recours qui présentent une étroite unité dans le contenu de leur état de fait et dans lesquels se posent les mêmes questions de droit (André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 3.12), une telle solution répondant à l'économie de procédure et étant dans l'intérêt de toutes les parties (ATF 122 II 368 consid. 1a). Dans le même sens, si deux recours se dirigent contre la même décision, qu'ils concernent les mêmes parties et les mêmes questions de droit, il convient, pour des raisons d'économie de procédure, de les traiter ensemble (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 29 juin 1999, en la cause R.-T. [2A.186/1998 et 2A.187/1998], consid. 1).

En l'espèce, la recourante a déposé un seul recours en date du 10 janvier 2003, contestant formellement les deux décisions rendues sur réclamation par l'AFC le 10 décembre 2002. Celles-ci présentent une étroite unité dans les faits et posent les mêmes questions de droit, dans la mesure où elles concernent toutes deux la question de principe de l'assujettissement de la recourante pour l'année 2001. Le fait qu'elles concernent deux périodes fiscales distinctes, l'une réglant la question précitée pour le 1^{er} semestre 2001 et la seconde pour le 2^{ème} semestre 2001, ne modifie en rien ce qui précède. Il convient d'ordonner leur jonction, ce qui implique qu'une seule et même décision sera rendue, sans qu'il ne se justifie de prendre la présente décision de jonction sous la forme d'une décision incidente séparément susceptible de recours (art. 45 al. 1 PA *a contrario*), celle-ci ne pouvant causer aucun préjudice.

d) Le recours auprès de la Commission de céans ne peut avoir pour objet que la décision prise sur recours par l'instance précédente, à l'exclusion des décisions antérieures rendues par des autorités inférieures (René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1996, n° 1323). Dans la procédure de recours devant la Commission de céans, les conclusions du recours déterminent quelle est l'étendue de l'objet du litige, ce dernier ne pouvant pas aller au-delà de ce que l'autorité inférieure a décidé, raison pour laquelle, dans ses conclusions, le recourant ne peut tout au plus que réduire l'objet du litige (en n'attaquant plus certains points de la décision entreprise) et non pas l'élargir (Moser, *op. cit.*, ch. 2.13 et 2.85).

En l'espèce, la recourante conteste devoir un quelconque montant au titre de la TVA pour les périodes fiscales du 1^{er} et 2^{ème} semestre 2001, mais également pour l'année 2002, expliquant ne plus avoir atteint le chiffre d'affaires déterminant de Fr. 75'000.- depuis 2001 et estimant ce faisant que son assujettissement a pris fin au 31 décembre 2000. Les décisions entreprises ne concernent toutefois que l'imposition du chiffre d'affaires de la recourante pour les périodes fiscales du 1^{er} et 2^{ème} semestre 2001. La recourante ne conteste par ailleurs pas les montants d'impôt retenus, ceux-ci correspondant en tout point à ceux déclarés à l'appui de ses décomptes

TVA pour les années considérées. Aussi seule la question du principe du maintien de l'assujettissement pour l'année 2001 sera-t-elle examinée par la suite.

2.- a) aa) Aux termes de l'art. 21 LTVA, est assujetti 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 assujetties 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'assujettissement subjectif sont remplies, le contribuable doit se faire inscrire immédiatement.

bb) S'agissant du début de l'assujettissement, celui-ci commence, conformément à l'art. 28 al. 1 LTVA, 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 Pauchard, 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 n'est dès lors pas contestée et ne saurait être remise en cause, comme le confirme la jurisprudence rendue dans ce cadre sous l'angle de l'OTVA (voir à ce sujet, décisions de la Commission de recours du 20 janvier 2003, in *Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération* [JAAC] 67.80 consid. 2 [Revue fiscale 7-8/2003 p. 549] et du 3 décembre 1998, in JAAC 63.76 consid. 3b/bb).

b) aa) S'agissant de la fin de l'assujettissement, celle-ci intervient en principe avec la cessation de l'activité imposable ou, en cas de liquidation d'un patrimoine, à la clôture de la procédure de liquidation (art. 29 let. a LTVA). L'assujettissement volontaire prend en règle générale fin au moment fixé par l'AFC, soit normalement à la fin de l'année civile ou de la période de décompte en cours (art. 29 let. b LTVA). Dans tous les autres cas, l'assujettissement cesse à la fin de l'année civile au cours de laquelle les montants déterminant l'assujettissement n'ont plus été dépassés et si l'on peut s'attendre à ce qu'ils ne le soient pas non plus pendant l'année civile suivante, l'option au sens de l'art. 27 LTVA étant réservée (art. 29 let. c LTVA ; Gerhard Schafroth/Dominik Romang, Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), *Mwst.Com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Bâle, Genève, Munich 2000, commentaire ad art. 29 ; sous l'OTVA : décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 10 mars 1999, publiée dans la JAAC 63.92 consid. 4a ; décisions non publiées de la Commission de recours des 30 septembre et 5 juillet 1999, en les causes P. [CRC 1999-016], consid. 5a et L. [CRC 1998-076], consid. 5 ; 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. 208).

bb) Si l'assujettissement prend fin au sens de l'art. 29 let. a et c LTVA (art. 56 al. 2 LTVA), il appartient également à l'assujetti d'avertir l'AFC par écrit. Si l'assujetti omet d'annoncer auprès de l'administration fiscale qu'il ne réalise plus le chiffre d'affaires minimum déterminant l'assujettissement, il est censé avoir opté pour l'assujettissement (art. 56 al. 3 LTVA). Il en résulte que dans l'hypothèse où l'entrepreneur ne procède pas à la communication en temps utile, l'AFC ne radie l'inscription au registre des assujettis qu'au terme de la période de décompte concernée (sous l'angle de l'OTVA : décisions de la Commission de recours du 25 mars 2004, en la cause J. [CRC 2003-170 et 171], consid. 2c ; du 5 janvier 2000, en la cause B. [CRC 1998-188], consid. 2 et du 12 octobre 1999, in JAAC 64.48 consid. 4c/dd et 5a).

cc) Si l'assujetti s'annonce en conformité de ce qui précède, la radiation intervient en règle générale avec un effet « *ex tunc* », c'est à-dire qu'elle devra intervenir au terme de la période fiscale au cours de laquelle la demande a été déposée (voir à ce sujet, décision de la Commission de céans du 21 juin 2004, en la cause G. [CRC 2002-097], consid. 2c/cc, à paraître dans la JAAC 68.156, décision précitée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 12 octobre 1999, in JAAC 64.48 consid. 4).

3.- En l'espèce, la recourante conteste devoir un quelconque montant d'impôt pour les années 2001 et 2002, dans la mesure où elle ne réalise plus les conditions de l'assujettissement obligatoire depuis l'année 2001. Son chiffre d'affaires s'est élevé en effet pour cette année-là, selon ses déclarations, à un montant global de Fr. 70'100.30, soit à un montant inférieur à Fr. 75'000.-, pour une dette fiscale nette de Fr. 4'206.-. Elle indique qu'elle continue son activité de coiffeuse, mais ne peut espérer en l'état une amélioration de son chiffre d'affaires pour les années à venir compte tenu d'un état de santé déficient. Elle estime enfin avoir agi en temps utile en demandant pour la première fois les formulaires officiels en vue de sa radiation définitive au registre des contribuables TVA par envoi du 5 avril 2002 (pièce n° 5 produite par l'AFC) et ne doit dès lors pas, selon elle, répondre du fait que l'AFC a mis près de huit mois avant de lui adresser les documents requis après un nouveau rappel téléphonique à l'AFC en date du 6 janvier 2003 (recours du 10 janvier 2003, ch. 1 et 4).

Selon les éléments en sa possession et les propres déclarations de la recourante, la Commission de céans constate que celle-ci a réalisé un chiffre d'affaires de Fr. 87'535.55 pour l'année 2000 pour un montant d'impôt global de Fr. 5'464.59 (selon décomptes semestriels signés par la recourante et datés du 12 décembre 2000, respectivement 17 avril 2001, pièce n° 1 produite par l'AFC). Par la suite, toujours selon les propres déclarations de la recourante, son chiffre d'affaires a diminué pour atteindre un montant inférieur à Fr. 75'000.- pour l'année 2001 pour une charge fiscale nette globale de Fr. 4'206.-. En maintenant son activité de coiffeuse, l'assujettissement obligatoire de la recourante ne peut cesser, aux termes de l'art. 29 let. c LTVA, qu'à la fin de l'année civile au cours de laquelle les montants déterminant

l'assujettissement n'ont plus été dépassés, soit au plus tôt au 31 décembre 2001. L'assujettissement obligatoire a donc ainsi perduré tout au long de l'année 2001 et la recourante doit dès lors s'acquitter du montant de l'impôt dû pour cette année écoulée, intérêts moratoires en sus. De ce fait, c'est à juste titre que l'AFC sollicite le versement par la recourante du montant de Fr. 2'445.95 pour le 1^{er} semestre 2001 et du montant de Fr. 1'760.05 pour le 2^{ème} semestre 2001, soit un montant global de Fr. 4'206.– pour l'année 2001.

Enfin, comme on l'a vu, la Commission de céans n'est pas à même d'entrer en matière sur les griefs de la recourante concernant le maintien de son assujettissement à titre obligatoire ou volontaire et de ses obligations fiscales pour l'année 2002, ceux-ci étant en dehors du présent litige (consid. 1d ci-dessus). Aussi les moyens tirés de sa correspondance du 5 avril 2002 ne sont-ils d'aucun secours pour la recourante. Il appartient à l'AFC, dans un premier temps, d'examiner si la recourante a réagi en temps utile au regard de l'art. 56 al. 3 LTVA pour requérir sa radiation au registre des contribuables TVA et de déterminer à quelle date celle-ci peut être opérée.

4.– a) En considération de ce qui précède, le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée.

b) Conformément à l'art. 63 al. 1 3^e phrase PA et à l'art. 4a let. b de l'ordonnance du 10 septembre 1969 sur les frais et indemnités en procédure administrative (RS 172.041.0), les frais peuvent, à titre exceptionnel, être remis en tout ou en partie à une partie ne bénéficiant pas de l'assistance judiciaire lorsqu'il ne paraît pas équitable de les mettre à sa charge. En l'espèce, compte tenu des circonstances, il ne sera pas prélevé de frais de procédure à charge de la recourante. Il n'est en outre pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 PA).

Par ces motifs,

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

prononce :

1. La jonction des causes CRC 2003-008 et CRC 2003-010 est ordonnée.
2. Le recours de X est rejeté et les décisions sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 10 décembre 2002 sont confirmées.

3. Il n'est pas perçu de frais de procédure et l'avance de frais de Fr. 350.- est restituée à X.
4. La présente décision est notifiée par écrit à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

Indications 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 C 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^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Anne Tissot Benedetto