



CRC 2005-064

Président : Pascal Mollard  
Juges : Barbara O. Merz Wipfli ; Xavier Oberson  
Greffière : Anne Tissot Benedetto

## **Décision du 15 août 2005**

en la cause

X, recourant

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) ;  
assujettissement ; radiation ;  
révision

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

A.– X exerça dès 1984 une activité de commerce de caisses enregistreuses sous la raison individuelle « A., X », à B, et s'annonça auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en date du 19 janvier 1995 en vue de s'enregistrer comme contribuable à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Il déposa à ce titre un double « questionnaire pour l'enregistrement comme contribuable TVA » (ci-après : le formulaire d'assujettissement) à la date précitée. Sur

base des indications fournies, l'AFC procéda à l'inscription d'X dans le registre des assujettis à la TVA avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 1995. En outre, l'AFC accorda à X en date du 21 avril 1995 l'application du taux de dette fiscale nette.

B.– Alors que, dans les formulaires d'assujettissement précités, X avait fait état d'un chiffre d'affaires prévisible pour 1994 de Fr. 260'000.–, respectivement de Fr. 200'000.–, celui-ci informa l'AFC, en date du 3 octobre 1995, que son chiffre d'affaires pour l'année en cours ne dépasserait pas Fr. 150'000.– et que sa dette fiscale serait ainsi inférieure à Fr. 4'000.–. Il confirma cet état de fait dans un courrier du 14 février 1996 en joignant le compte des pertes et profits pour 1994, ainsi qu'un extrait de sa déclaration d'impôt 1995-1996 et demanda à être radié du registre des assujettis. Par la suite, l'autorité fiscale pria à plusieurs reprises l'assujetti de lui remettre les décomptes le concernant depuis le début de son assujettissement, afin de pouvoir déterminer si les conditions d'une éventuelle radiation étaient effectivement réunies.

C.– En l'absence de décomptes remis par l'assujetti, l'AFC fixa l'impôt dû pour les périodes fiscales allant du 1<sup>er</sup> trimestre 1995 au 4<sup>e</sup> trimestre 1995 et du 1<sup>er</sup> semestre 1996 (du 1<sup>er</sup> janvier 1995 au 30 juin 1996) par voie d'évaluation et établit à cet effet un décompte complémentaire n° ... en date du 25 avril 1997 d'un montant de Fr. 8'000.–, plus intérêts moratoires de 5% dès le 30 mai 1996 (échéance moyenne). Le 4 août 1997, X remit ses décomptes pour les périodes fiscales couvertes par l'estimation, ainsi que pour le 2<sup>e</sup> semestre 1996 et le 1<sup>er</sup> semestre 1997. Sur base desdits décomptes, l'AFC établit un avis de crédit n° ... en date du 13 août 1997 pour un montant de Fr. 1'537.35, rectifiant ainsi l'impôt dû selon décompte n° ... à un montant de Fr. 6'462.65.

D.– L'AFC confirma les dettes fiscales susmentionnées par décisions des 22, 23 et 24 avril 1998. A leur encontre, X forma réclamation en date du 18 mai 1998, alléguant qu'il faisait valoir sa radiation depuis le 2 octobre 1995 (recte : 3 octobre 1995). Il remit en outre, en date du 1<sup>er</sup> juillet 1998, son décompte pour le 2<sup>e</sup> semestre 1997, sans s'acquitter de la dette fiscale en résultant s'élevant à Fr. 2'416.70. Par décision du 25 janvier 1999, l'AFC confirma la dette fiscale précitée. A l'encontre de cette dernière décision, X déposa une nouvelle réclamation auprès de l'AFC par acte du 18 février 1999.

E.– Par décision du 26 juin 2002, l'AFC rejeta les réclamations ainsi formulées, confirmant entre autres les dettes fiscales résultant des décisions premières des 22, 23, 24 avril 1998, ainsi que celle du 25 janvier 1999, sous réserve d'un éventuel redressement fiscal après contrôle au sens de l'art. 50 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). Dite autorité estima par ailleurs que c'était à bon droit que la radiation d'X du registre des contribuables TVA n'avait pris effet qu'au 31 décembre 1998. A l'encontre de cette décision, X interjeta recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou de céans) par acte du 19 juillet 2002, lequel fut admit partiellement par décision du 21 juin 2004 (CRC 2002-097).

F.– Suite à l'annulation de la décision sur réclamation du 26 juin 2002, l'AFC rendit une nouvelle décision en date du 15 mars 2005. Elle prononça ainsi la radiation d'X du registre des assujettis avec effet au 31 décembre 1995 et invita ce dernier à s'acquitter d'un montant d'impôt de Fr. 3'967.95 au titre de la TVA pour les périodes fiscales du 1<sup>er</sup> trimestre au 4<sup>e</sup> trimestre 1995, intérêts moratoires en sus.

G.– Par mémoire du 11 avril 2005, X (ci-après : le recourant) a déposé auprès de la Commission de céans un nouveau recours à l'encontre de la nouvelle décision sur réclamation précitée, faisant valoir en substance que, selon les informations transmises en son temps auprès de l'AFC, il n'a jamais réalisé les conditions de l'assujettissement obligatoire et ne devrait jamais avoir été assujetti à la TVA de ce fait. A l'appui de ses écritures, le recourant a requis l'octroi de l'assistance judiciaire. A la demande de la Commission de recours du 18 avril 2005, le recourant a fait parvenir à cette dernière les renseignements nécessaires à l'évaluation de sa situation financière, avec pièces à l'appui.

Par réponse du 15 juin 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours avec suite de frais.

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 fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst. ; RS 1, 3 et les modifications ultérieures), 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 seule 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 de l'AFC peuvent, conformément aux art. 44 ss PA, faire l'objet d'un recours auprès de la

Commission de céans dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'espèce, la nouvelle décision sur réclamation de l'autorité fiscale date du 15 mars 2005 et a été notifiée au recourant au plus tôt le 16 mars 2005. Le recours daté du 11 avril 2005 a donc été interjeté dans le délai 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.– La Commission de céans ayant, dans le cas présent, prononcé l'admission partielle d'un premier recours avec renvoi de la cause à l'AFC, il s'impose de déterminer dans quelle mesure la Commission de céans peut entrer en matière sur le fond d'un recours déposé à l'encontre de la nouvelle décision rendue par l'AFC.

a) Selon la jurisprudence, les décisions de renvoi sont souvent qualifiées de décisions incidentes qui ne sont pas séparément susceptibles de recours, à moins qu'elles ne puissent causer un préjudice irréparable (art. 97 de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ ; RS 173.110] en relation avec l'art. 45 PA). Tel est notamment le cas d'une décision, par laquelle une commission cantonale de recours renvoie la cause à l'autorité de taxation afin qu'elle procède à des mesures d'instruction supplémentaires et qu'elle prenne une nouvelle décision, sans lui enjoindre dans quel sens la rendre (arrêt du Tribunal fédéral du 2 mai 1995, in Archives de droit fiscal suisse [Archives] 66 59 consid. 1b ; Archives 62 490 consid. 1b). Une telle décision n'est pas susceptible de recours séparément (arrêt précité du 2 mai 1995, consid. 1b). En revanche, lorsqu'une décision de renvoi contient des instructions impératives destinées aux autorités inférieures, elle met fin à la procédure sur les points tranchés dans les considérants. Une telle décision, selon la jurisprudence de la Haute Cour, doit être considérée comme une décision finale, respectivement un jugement partiel susceptible de recours. L'objet du recours est toutefois limité, puisqu'il ne peut porter que sur les points tranchés définitivement par la décision attaquée tels que, par exemple, des questions de principe (arrêt précité du 2 mai 1995, consid. 1b et références citées ; ATF 118 Ib 198 consid. 1b, 117 Ib 327 consid. 1b ; voir également, Cyrille Piguet, Le renvoi de la cause par le Tribunal fédéral, Thèse Lausanne 1993, p. 367 et 370). S'agissant plus précisément des décisions de renvoi rendues par la Commission de recours en application de l'art. 61 al. 1 PA, celles-ci doivent être également considérées comme des décisions finales séparément susceptibles de recours auprès du Tribunal fédéral, dans la mesure où, lorsque la Commission de recours se prononce, elle tranche le plus souvent des questions de droit de manière définitive et contient des instructions impératives pour l'autorité intimée (voir à ce sujet, André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 3.90 et références citées). Sous cet angle, les instructions impératives ressortant d'une décision de renvoi doivent, de manière générale, se limiter au cas particulier et ne peuvent contenir des considérations d'ordre général (Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 50.13 consid. 1b ; Moser, op. cit., ch. 3.90)

b) Selon le Tribunal fédéral, l'arrêt de renvoi bénéficie d'une autorité propre se distinguant de l'autorité de la chose jugée, la juridiction de renvoi étant liée non seulement par le dispositif, mais également par les motifs de l'arrêt dans la mesure où ils tranchent certaines questions de droit (Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Berne 1990, vol. II, ad art. 66 OJ, ch. 1.3 ; Piguet, op. cit., p. 376 s.). Une telle autorité attachée à l'arrêt de renvoi entraîne plusieurs conséquences. L'autorité intimée est en effet tenue de statuer à nouveau, soit sur le tout lorsqu'il s'agit d'une annulation totale, soit sur une partie seulement de la contestation lorsqu'il s'agit d'une annulation partielle (Poudret, op. cit., ad art. 66 OJ, ch. 1.3.1 p. 596 s. et renvois). L'autorité intimée se doit également de statuer dans les limites fixées par l'arrêt de renvoi (Poudret, op. cit., vol. II, ad art. 66 OJ, ch. 1.3.2 et renvois). Enfin, les considérants de l'arrêt de renvoi lient tant les parties que le Tribunal fédéral lui-même. Il en résulte que les parties ne peuvent faire valoir, dans un nouveau recours contre la nouvelle décision rendue par l'autorité intimée, et le Tribunal fédéral ne peut pas retenir des moyens qui avaient été écartés ou dont il avait été fait totalement abstraction dans l'arrêt de renvoi (ATF 101 II 142 consid. 3, 90 II 302 consid. 2a ; Poudret, op. cit., vol. II, ad art. 66 OJ, ch. 1.3.3 et autres références citées). Tel est également le cas si le Tribunal fédéral a, dans l'intervalle, modifié sa jurisprudence, puisque tenir compte de ce changement conduirait à revoir et donc réviser en droit l'arrêt de renvoi qui est définitif (Poudret, op. cit., vol. II, ad art. 66 OJ, ch. 1.3.3). De plus, au regard des règles de la bonne foi, certains griefs ne sauraient être soulevés contre la nouvelle décision s'ils avaient pu l'être dans la première procédure de recours (ATF 111 II 94 ; Piguet, op. cit., p. 373 s.). Dans cette hypothèse, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral saisi d'un tel recours contre la nouvelle décision rendue ensuite de renvoi est limité par l'autorité attachée à son premier arrêt ; il est lié tant par le dispositif que par les motifs de ce dernier. Cela implique qu'il ne peut revenir sur les points déjà résolus dans l'arrêt de renvoi, ce qui est en principe le cas s'agissant d'un renvoi partiel (voir notamment, Piguet, op. cit., p. 375). Il ne se borne toutefois pas à contrôler seulement si l'autorité intimée s'est conformée à cet arrêt, mais peut contrôler librement l'application du droit fédéral à certaines questions n'ayant pas été résolues précédemment ou devant l'être sur la base de faits nouveaux (Poudret, op. cit., vol. II, ad art. 66 OJ, ch. 2 ; Piguet, op. cit., p. 372).

Il résulte de la nature de l'institution du renvoi et des impératifs d'économie et de nécessité de procédure que l'autorité de renvoi ne saurait remettre en question les points définitivement tranchés dans les considérants de l'arrêt de renvoi et qu'elle est en conséquence liée par ceux-ci. Il s'agit là d'un principe général de procédure qui vaut en l'absence même de toute disposition expresse (ATF 99 Ib 519 consid. 1b ; Poudret, op. cit., vol. II, ad art. 66 OJ, ch. 1.3.4). Dans cette mesure, il s'impose également d'appliquer les principes précités aux décisions de renvoi prononcées par la Commission de recours. Ainsi, si la décision de renvoi de la Commission de recours entre en force, faute de recours, l'autorité intimée est formellement liée par les considérants ayant conduit au renvoi, mais également pas les autres considérants ressortant de la décision en cause (Moser, op. cit., ch. 3.90 et références citées ; voir aussi à ce sujet, sur le plan cantonal, arrêt du Tribunal administratif vaudois du 7 novembre 1997 [AF 97/0011], consid. 1).

3.– a) Par principe, les décisions rendues par l'autorité de recours ont force et autorité de chose jugée, dès lors qu'elles ne sont pas, ou plus, elles-mêmes susceptibles d'un recours ordinaire (Pierre Moor, *Droit administratif*, vol. II, 2<sup>e</sup> éd., Berne 2002, p. 692 s. et références citées). Ce principe, certes rigide, connaît toutefois une exception, l'institution de la « révision » obligeant, à certaines conditions seulement, l'autorité de recours à réexaminer la décision qu'elle a prise (Moor, *op. cit.*, vol. II, p. 693). Ainsi, la révision ne peut intervenir que sur une décision entrée en force et pour autant qu'il existe un motif de révision (arrêts du Tribunal fédéral du 29 octobre 2004, en la cause F. AG [2A.182/2004], consid. 1 et du 18 février 2004, en la cause C. AG [2A.339/2003], consid. 4.3 ; André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, p. 942).

A teneur de l'art. 66 al. 2 PA, l'autorité de recours procède à la révision, à la demande d'une partie, lorsque celle-ci allègue des faits nouveaux importants ou produit de nouveaux moyens de preuve (let. a), prouve que l'autorité de recours n'a pas tenu compte de faits importants établis par pièce (let. b) ou encore prouve que l'autorité de recours a violé les dispositions relatives à la récusation, au droit de consulter les pièces ou encore au droit d'être entendu (let. c), ceci pour autant que la demande soit adressée par écrit à l'autorité de recours dans les nonante jours dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision sur recours (art. 67 al. 1 PA) (cf. décision de la Commission de céans du 12 janvier 2004, en la cause R. [CRC 2003-154] ; Moser, *op. cit.*, ch. 5.11 s.). Une révision est notamment exclue, lorsqu'elle tend exclusivement à une nouvelle appréciation juridique de faits déjà connus ou encore à une nouvelle appréciation de questions de droit (Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2<sup>e</sup> éd., Zurich 1998, n° 737 ; voir aussi, arrêt du Tribunal fédéral du 24 février 2004, en la cause Z. [5C.12/2004] et références citées). Selon l'art. 66 al. 3 PA, les motifs de révision tels que précités n'ouvrent toutefois pas droit à la révision lorsqu'ils auraient pu être invoqués dans la procédure précédant la décision sur recours ou par la voie du recours contre cette décision (cf. notamment sur ce point, en matière fiscale, arrêt du Tribunal fédéral du 29 août 2003, in *Revue de droit administratif et de droit fiscal* [RDAF] 2004 II p. 167 consid. 3.3 ; décision de la Commission de céans du 26 mars 1999, en la cause H. [CRC 1998-184], consid. 2c ; Grisel, *op. cit.*, p. 944).

b) Lorsqu'une décision a fait l'objet d'un recours, c'est en principe la décision de l'autorité de recours qui a statué en dernier lieu dans l'affaire qui doit faire l'objet d'une demande de révision (Kölz/Häner, *op. cit.*, n° 437 et 734 ; cf. procédant à une distinction en fonction de la situation, JAAC 60.37 consid. 1c ; décision de la Commission de céans du 22 décembre 1994 en la cause O. [CRC 1994-006], consid. 2a). En effet, lorsque le Tribunal fédéral entre en matière, son arrêt se substitue à la décision attaquée, même s'il confirme celle-ci (Jean-François Poudret, *Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire*, vol. I, Berne 1990, ad art. 38 OJ, ch.° 5.3).

c) Du point de vue procédural, les art. 67 al. 3 et 68 PA impliquent une distinction entre la recevabilité et le bien-fondé de la demande de révision. Ainsi, pour qu'une demande soit recevable, il suffit que son auteur invoque un motif légal de révision en respectant les délais et les exigences de forme. En revanche, une demande n'est bien fondée que si le ou les motifs entraînent l'annulation ou la modification de la décision attaquée (Grisel, op. cit., p. 945).

4.– En l'espèce, le recourant a interjeté recours à l'encontre de la nouvelle décision prise par l'AFC suite à la décision de renvoi de la Commission de céans du 21 juin 2004. S'il est vrai qu'il est possible en soi pour le recourant de recourir à l'encontre de la nouvelle décision rendue par l'AFC, le pouvoir d'examen de la Commission de céans saisie d'un tel recours est limité par l'autorité attachée à sa première décision, laquelle est, au demeurant, entrée en force faute de recours déposé en temps utile auprès du Tribunal fédéral. La Commission de recours est ainsi liée par les motifs de sa première décision et ne saurait revenir sur les points qu'elle a déjà résolus (consid. 2b ci-dessus). Elle ne peut que contrôler la conformité de l'AFC avec sa décision de renvoi du 21 juin 2004, à moins qu'il s'agisse de se déterminer sur certaines questions qui n'auraient pas encore été résolues ou qui devraient l'être sur la base de faits nouveaux (consid. 2b ci-dessus).

a) En l'occurrence, le recourant invoque, à l'appui de son nouveau recours, divers moyens de fond, lesquels ont déjà été en substance invoqués à l'appui de son premier recours auprès de la Commission de céans et résolus par dite autorité. Il fait valoir en effet qu'il n'aurait jamais dû être assujetti à la TVA au 1<sup>er</sup> janvier 1995 et devrait de ce fait être radié du registre des contribuables dès cette date et non seulement au 31 décembre 1995, dans la mesure où la charge fiscale nette a toujours été inférieure à la limite de Fr. 4'000.– s'agissant d'un chiffre d'affaires inférieur à Fr. 250'000.– (art. 19 al. 1 let. a OTVA). Il résulte pourtant de la décision de renvoi du 21 juin 2004 que, selon les éléments en sa possession à cette époque, la Commission de céans avait estimé que c'était à juste titre que le recourant avait été inscrit au registre des contribuables TVA au 1<sup>er</sup> janvier 1995 au vu des chiffres d'affaires déterminants prévisibles pour l'année 1994 qu'il avait lui-même déclarés (art. 84 al. 2 OTVA), ceci même si l'on ne tenait compte que du chiffre d'affaires le plus bas déclaré au moyen du formulaire d'assujettissement en date du 19 janvier 1995, soit un montant de Fr. 200'000.–, ou encore du chiffre d'affaires effectivement réalisé au cours de l'année 1994, soit un montant de Fr. 186'848.– (décision précitée du 21 juin 2004, consid. 3a). La Commission de céans n'a pu dès lors que confirmer le début de l'assujettissement du recourant au 1<sup>er</sup> janvier 1995. Elle a toutefois annulé partiellement la décision de l'AFC du 26 juin 2002 en ce qu'elle concerne la date de radiation du recourant. En effet, la Commission de recours a considéré qu'il fallait tenir compte du premier courrier du recourant datant du 3 octobre 1995, aux termes duquel il annonçait ne plus remplir les conditions de l'assujettissement obligatoire compte tenu de son chiffre d'affaires réalisé en 1995, et non seulement le moment de la production des moyens de preuves par le recourant pour déterminer la date de radiation effective. La Commission de céans n'ayant pas été à même de déterminer avec précision la charge fiscale nette du recourant au cours des périodes litigieuses et donc de déterminer si les conditions matérielles d'une radiation étaient remplies au cours du dernier

trimestre 1995, date de la première annonce par le recourant, elle a renvoyé la cause à l'AFC avec pour instructions d'examiner si la charge fiscale nette du recourant était bien inférieure à Fr. 4'000.– pour les années 1995 et 1996 (art. 22 let. c OTVA) et donc d'examiner si ce dernier pouvait bien être radié du registre des assujettis au 31 décembre 1995 (décision précitée du 21 juin 2004, consid. 3c/bb).

b) A cet égard, la Commission de céans constate que l'administration fiscale a suivi les instructions précitées, à tout le moins en ce qui concerne la radiation du recourant du registre des assujettis à la TVA. Elle a ainsi retenu, par nouvelle décision du 15 mars 2005, que « sur la base des documents déjà versés au dossier et des documents supplémentaires remis par X (factures fournisseurs pour les achats de marchandises, factures relatives aux frais généraux, bilans au 31.12.1995 et 31.12.1996), il ressort que la charge fiscale nette du réclamant tant pour 1995 que pour 1996 est inférieure à Fr. 4'000.– » (décision entreprise, ch. 12, en page 2). Elle a ainsi radié le recourant du registre des contribuables TVA avec effet au 31 décembre 1995, soit à la première date envisagée par la décision de renvoi vu l'annonce du recourant du 3 octobre 1995, et admis partiellement les réclamations déposées par l'intéressé les 18 mai 1998 et 18 février 1999. L'AFC ayant respecté les instructions impératives ressortant de la décision de renvoi, la Commission de céans ne peut que confirmer la décision entreprise sous cet angle.

c) Quant à la question du début de l'assujettissement, celle-ci ayant été résolue par la Commission de céans à l'appui de sa décision de renvoi du 21 juin 2004 sur base des éléments en sa possession, elle n'est pas à même d'examiner à nouveau cette question dans le cadre d'un simple recours à l'encontre de la nouvelle décision rendue par l'autorité intimée. S'agissant d'un point définitivement résolu par la décision de renvoi du 21 juin 2004 faute de recours déposé auprès du Tribunal fédéral, la Commission de céans ne peut que constater qu'il est aujourd'hui entré en force. Seuls des éléments nouveaux, respectivement un motif de révision au sens de l'art. 66 PA permettraient à la Commission de céans de réexaminer cette question. Le recourant se contentant de réitérer les moyens développés à l'appui de son premier recours n'a fait valoir aucun motif de révision valable. La Commission de céans ne peut dès lors entrer en matière sur les griefs du recourant en relation avec la question du début de l'assujettissement.

d) Il convient de préciser que même si la Commission de céans avait en soi la possibilité de réexaminer la question précitée du début de l'assujettissement, elle ne pourrait, en l'état, que confirmer la décision de renvoi du 21 juin 2004 au vu des éléments en sa possession et donc rejeter le présent recours sur ce point. En effet, sur le fond, et comme on vient de le rappeler (consid. 4a ci-dessus), même si l'on tient compte du chiffre d'affaires réalisé effectivement pour l'année 1994 par le recourant (Fr. 186'848.–), il en résulte une charge fiscale nette supérieure à la limite de Fr. 4'000.– au sens de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA que l'on suive la méthode de calcul simplifiée ou la méthode préconisée par le recourant et appliquée en première instance par l'administration fiscale, savoir le calcul de la charge fiscale nette au moyen du taux de dette fiscale nette de 3% seul applicable à la branche d'activité du recourant (cf. ch. 10.7 de la brochure de juin 1995 « Taux de dette fiscale nette pour la taxe sur la valeur ajoutée », ch. 16.3.7 de la brochure de novembre 1996 « Taux de la dette fiscale nette pour la taxe sur la valeur ajoutée »,



valable dès le 1<sup>er</sup> janvier 1997 ; décision de renvoi du 21 juin 2004, consid. 3b). Il convient enfin de rappeler que seul le chiffre d'affaires réalisé pour 1994 était à prendre en considération pour déterminer si les conditions de l'assujettissement obligatoire étaient réalisées pour l'année 1995 (art. 84 al. 2 OTVA). Ce faisant, c'est donc à bon droit que le recourant a été immatriculé au registre des assujettis TVA au 1<sup>er</sup> janvier 1995.

5.- a) Il résulte des considérations qui précèdent que le recours, dans la mesure où il est recevable, doit être rejeté au sens des considérants et la décision sur réclamation du 15 mars 2005 confirmée.

b) Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (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]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (art. 63 al. 2 PA).

En l'occurrence, compte tenu des circonstances du cas d'espèce, en application de l'art. 4a let. b de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 (RS 172.041.0), il est renoncé à prélever les frais de procédure s'élevant à Fr. 350.-. Dans cette mesure, la demande d'assistance judiciaire formulée par le recourant en date du 11 avril 2005, dûment complétée par envoi du 28 avril 2005, devient sans objet.

**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. Le recours d'X est rejeté dans la mesure où il est recevable et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 15 mars 2005 est confirmée.
2. Il n'est pas prélevé de frais de procédure.
3. La requête d'assistance judiciaire d'X est devenue sans objet.
4. La présente décision est notifiée par écrit au recourant et à l'Administration fédérale des contributions.

---

**Indication des voies de droit**

La présente décision est notifiée par écrit aux parties. Elle peut faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès sa notification (art. 97 ss de la Loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [ci-après 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

Anne Tissot Benedetto