



CRC 2001-203

Président: Pascal Mollard
Juges: Christine Sayegh ; Thomas Stadelmann
Greffière: Chantal Degottex

Décision du 12 février 2004

en la cause

X, ..., recourant, représenté par ...

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne,

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA);
vente de semence bovine

I. En fait:

A.– La raison individuelle X, a pour but de vendre des semences bovines aux éleveurs suisses. Elle est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) depuis le 1^{er} janvier 1997 en qualité d'assujettie au sens de l'article 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures).

B.– Par lettre du 20 mars 1999, X (ci-après : l'assujetti) contesta auprès de l'AFC l'application du taux normal à la vente de semence bovine alors que la vente de semence végétale et d'embryons bovins est taxée au taux réduit. En date du 27 juin 2001, l'AFC rendit une décision par laquelle elle confirma l'imposition des livraisons de semence bovine au taux normal dès le 1^{er} janvier 1997. Etant donné que l'assujetti avait déclaré et imposé une partie de ses livraisons de semence bovine au taux réduit pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1997 au 4^{ème} trimestre 2000, l'AFC constata que l'assujetti devait encore lui payer la somme de Fr. 52'296.-- de TVA, plus intérêt moratoire dès le 30 août 1999.

C.– En date du 10 juillet 2001, l'assujetti forma réclamation et demanda des renseignements auprès de l'AFC. Celle-ci considérant ce courrier comme une demande de renseignements supplémentaires, l'assujetti déposa, par lettre du 25 juillet 2001, une réclamation à l'encontre de la décision de l'AFC du 27 juin 2001, motifs pris que la vente de semence bovine devait être imposée au taux réduit comme les semences végétales et qu'il y avait inégalité de traitement entre les personnes vendant uniquement des semences bovines et la Fédération suisse des inséminateurs artificiels (ci-après : FSIA) dont les services taxés au taux réduit consistent à inséminer des bovins, impliquant la vente de semence bovine taxée elle aussi au taux réduit.

D.– Les 30 juillet et 19 septembre 2001, Maître Z, mandataire de l'assujetti, compléta la motivation de la réclamation du 25 juillet 2001 déposée à l'encontre de l'AFC. Il précisa que l'interprétation de l'OTVA était de nature à créer une distorsion dans le commerce de l'insémination artificielle et en tant que concurrents directs, la FSIA et l'assujetti devaient être imposés de la même manière pour les mêmes prestations, en l'occurrence pour la vente de semence bovine.

E.– L'AFC prononça une décision sur réclamation en date du 1^{er} novembre 2001 par laquelle elle confirma sa décision du 27 juin 2001, aux motifs que d'une part, l'assujetti et la FSIA n'offrant pas les mêmes prestations, elles ne sont par conséquent pas des concurrents directs, et d'autre part, il n'y a pas d'inégalité de traitement puisque la simple vente de semence et l'insémination artificielle ne sont pas des situations semblables.

F.– Contre cette décision, l'assujetti (ci-après : le recourant) a interjeté un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après : la Commission de recours ou la Commission de céans) en date du 3 décembre 2001. Invitée à prendre position, l'AFC y renonce par courrier du 6 février 2002 en alléguant que le recourant ne fait valoir aucun argument nouveau de ceux développés dans sa réclamation du 25 juillet 2001.

Les autres faits seront repris, en tant 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 fédérale de la Confédération Suisse du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (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^{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 n'entre pas en considération, si bien que l'OTVA demeure applicable aux faits de la présente cause qui se sont déroulés avant le 1^{er} janvier 2001.

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 fédérale de recours en matière de contributions dans les trente jours qui suivent leur notification. En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale date du 1^{er} novembre 2001 et a été notifiée au recourant le lendemain. Le recours posté le 3 décembre 2001 et parvenu le lendemain au siège de la Commission de recours a donc été interjeté 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.

c) Selon l'art. 49 PA, le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité. Toutefois, la Commission de recours constate les faits d'office et n'est en aucun cas liée par les motifs invoqués à l'appui du recours (art. 62 al. 4 PA). Elle peut s'écarter des considérants juridiques de la décision attaquée aussi bien que des arguments des parties. Les principes de la maxime inquisitoire et de l'application d'office du droit sont cependant limités dans la mesure où l'autorité compétente ne procède spontanément à des constatations de fait complémentaires ou n'examine d'autres points de droit que si les indices correspondants ressortent des griefs présentés ou des pièces du dossier (ATF 119 V 349 consid. 1a, 117 Ib 117 consid. 4a, 117 V 263 consid. 3b, 110 V 53 consid. 4a; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 1.8 s.; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 927; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Berne 1983, p. 211 ss; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2^e éd., Zürich 1998, n° 112 p. 39, n° 603 p. 216 et n° 677 p. 240; Urs Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal suisse, ci-après: "Archives", vol. 56 p. 577 ss).

d) Selon la maxime inquisitoriale, la Commission de céans constate l'état de fait pertinent et procède d'office s'il y a lieu à l'administration des preuves (art. 22 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]). Toutefois, ce principe est tempéré par le fait que les parties doivent collaborer à l'établissement de l'état de fait. Si l'autorité de recours reste dans l'incertitude après avoir procédé aux investigations requises, elle appliquera les règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Dans ce cadre, et à défaut de disposition spéciale en la matière, le juge s'inspire de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC ; RS 210), en vertu duquel quiconque prétend un droit doit prouver les faits dont il le déduit. En matière fiscale, cette règle se traduit de la manière suivante, à savoir que l'administration fiscale a la charge de la preuve concernant les faits fondant l'imposition ou augmentant celle-ci, tandis qu'il incombe à l'assujéti d'apporter la preuve des faits entraînant la libération ou la diminution de l'impôt (Archives vol. 60 p. 416 consid. 1c, vol. 59 p. 634 consid. 4, vol. 55 p. 627 consid. 3a ; ATF 92 I 255 ss consid. 2 ; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 65.106 consid. 3f ; voir aussi les décisions non publiées de la Commission de recours du 13 novembre 2000, en la cause C. [CRC 1999-094], consid. 3a et du 9 octobre 1997, en la cause S. [CRC 1996-053], consid. 2c/aa ; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5^e éd., Zürich 1995, p. 379 et 415).

2.- a) Conformément à l'art. 8 al. 2 let. e ch. 1 et 3 des disp. trans. aCst. qui dresse une liste exhaustive des biens dont la livraison et l'importation sont taxée au taux réduit, la TVA s'élevait à 2% jusqu'au 31 décembre 1998, à 2,3% du 1^{er} janvier 1999 au 31 décembre 2000, et à 2,4% dès le 1^{er} janvier 2001. Selon cette disposition, un taux réduit est applicable aux biens considérés comme étant de première nécessité, justifié par des motifs politico-sociaux, qu'ils soient livrés à l'intérieur du pays ou importés alors que le taux normal s'applique aux autres livraisons et aux importations de biens et services. En son art. 27 al. 1 let. a ch. 1, l'OTVA précise que sont imposables à taux réduit les livraisons et prestations à soi-même de bétail, de volaille, de poissons ainsi que des semences, tubercules et oignons à planter, plantes vivantes, boutures, greffons, fleurs coupées et rameaux, même en bouquet, couronnes et arrangements similaires. Cette liste étant exhaustive, le taux ordinaire est dès lors appliqué à toute opération n'y étant pas inscrite.

b) Concernant les traitements thérapeutiques effectués sur les animaux, l'AFC a posé un certain nombre de conditions dans sa brochure spéciale n° 20 concernant les vétérinaires, les refuges pour animaux et l'élevage d'animaux (610.507-20). D'après la pratique administrative, les vétérinaires, bien qu'ils dispensent également des traitements médicaux, doivent imposer leurs chiffres d'affaires au taux ordinaire, car seuls les soins médicaux dispensés à l'être humain sont exonérés. Par contre, c'est le taux réduit qui est applicable au traitement thérapeutique du bétail, de la volaille et des poissons comestibles (chiffre 3.1 de la brochure), car il s'agit là d'animaux dont la livraison est imposée au taux réduit en vertu de l'art. 27 al. 1 let. a ch. 1 OTVA. Par ailleurs, si le vétérinaire administre lui-même des médicaments, ceux-ci sont imposables au même taux que le traitement lui-même (chiffre 3.5 de la brochure). Ainsi, les prestations de service qui présentent un lien étroit avec un traitement médical sont taxées au

même taux que le traitement médical lui-même. Selon la brochure spéciale n° 9 de l'AFC relative aux agriculteurs, syviculteurs, horticulteurs et branches similaires (610.507-9), il est clairement établi, dans l'annexe B concernant le catalogue de prestations, que la livraison d'embryons destinés au bétail est taxée de même, donc au taux réduit, alors que la livraison de semences d'animaux est imposée au taux normal. L'insémination du bétail est, quant à elle, taxée au taux réduit. Ainsi, lors d'une insémination artificielle d'un bovin pratiquée par un vétérinaire, c'est l'aspect du traitement médical qui est prépondérant et la livraison de semence est dès lors considérée comme une prestation accessoire. L'insémination artificielle du bovin étant imposée au taux réduit, la livraison des semences, indispensable au traitement médical, bénéficie du même taux en qualité de prestation accessoire.

3.- a) Le principe de l'égalité de traitement au sens de l'art. 4 al. 1 aCst., respectivement de l'art. 8 al. 1 Cst., exige que la loi elle-même et les décisions d'application de la loi traitent de façon égale les choses égales et de façon différente les choses différentes. Il y a donc violation de ce principe lorsque des distinctions juridiques sont établies qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait ou lorsque les distinctions qui s'imposent au vu des circonstances sont omises (ATF 126 V 53 consid. 3b ; ATF 125 II 345 consid. 10b; ATF 124 V 15 consid. 2a; ATF 121 I 104 consid. 4°; ATF 121 II 204 consid. 4a; ATF 118 Ia 2 consid. 3°; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 3ème édition, Zurich 1998, ch. 401 ss; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, 4ème édition, ch. 485 ss).

b) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'art. 31 aCst., respectivement les art. 27 et 94 Cst., confère aux concurrents un droit particulier à un traitement égal par la collectivité publique. Cette position repose sur l'idée que l'Etat doit adopter un comportement neutre à l'égard des concurrents directs agissant sur un marché libre. On en déduit le principe de la neutralité concurrentielle (ATF 121 I 132 consid. 3b ; ATF 120 Ia 237 consid. 1a ; ATF 120 Ib 145 consid. 1 c/aa ; cf. aussi ATF 124 II 382 consid. 8c ; décision non publiée de la Commission de céans du 21 juillet 2000 en la cause B. SA [CRC 1999-114], consid. 4c/bb, traduite dans la RDAF 2001, 2^e partie, p. 111). La neutralité concurrentielle en matière de TVA est réalisée lorsque la charge fiscale finale auprès du consommateur est constante, quel que soit le chemin par lequel le bien ou la prestation de services lui est parvenu (ATF non publié du 6 mars 2001 en la cause R. [2A.323/2000], consid. 7, traduit dans la RDAF 2000, 2^e partie, p. 314). Le principe de l'égalité entre concurrents n'est toutefois applicable qu'au sein d'une même branche. Par-là, il faut entendre des concurrents directs, c'est-à-dire les membres de la même branche, qui s'adressent avec la même offre au même public, pour satisfaire le même besoin (ATF 124 II 212 consid. 8b ; ATF 121 I 132 consid. 3b ; ATF 120 Ia 238 consid. 1b). Cette jurisprudence a été approuvée par la doctrine (Auer/Malinverni/Hottelier, Droit constitutionnel suisse, Vol. II, Les droits fondamentaux, Berne 2000, p. 357 ; Jörg Paul Müller, Grundrechte in des Schweiz, 3^{ème} édition, Berne 1999, p. 649). Si les intéressés ne sont pas des concurrents directs, seule la garantie de l'article 4 aCst., respectivement de l'article 8 Cst. s'applique. Le principe d'égalité vise alors à atteindre une égalité de résultats, à savoir un traitement égal de personnes se trouvant dans une situation semblable (Auer/Malinverni/Hottelier, op. cit., n. 983, p. 481).

4.– En l'espèce, il s'agit d'examiner si le recourant peut revendiquer le taux réduit pour ses ventes de semences bovines ou s'il doit les imposer au taux normal. Ainsi, il convient d'abord de vérifier la nature des opérations du recourant et ensuite d'examiner s'il y a concurrence directe entre la FSIA et le recourant, ce qui permettrait à ce dernier d'imposer ses ventes de semences au taux réduit.

a) Aux termes de la brochure spéciale n° 9 (conformément à son Annexe B vue ci-dessus [consid. 2b]), la livraison de semences animales doit être imposée au taux normal. La raison individuelle du recourant ayant pour but de vendre des semences bovines aux éleveurs suisses, ces opérations doivent donc être imposées au taux normal. S'agissant des traitements thérapeutiques auxquels il est fait référence (consid. 2b), la Commission de recours observe que l'AFC a fait une application correcte du principe de l'unité (JAAC 63.75 p. 696 ss. ; ATF non publié du 7 décembre 2001 en la cause X. AG [2A.135/2001] consid. 5, traduit dans la RDAF 2003 II 23), que le recourant ne conteste d'ailleurs pas. Certes, après examen, on peut se demander si l'imposition desdits traitements au taux réduit est conforme à la loi. En effet, après lecture de l'OTVA, il n'y a pas d'indication en la matière. Ce n'est finalement que dans les Instructions de l'AFC que la base est établie. Dès lors que la loi est claire quant aux opérations pouvant être imposées au taux réduit, on peut se demander si la légalité d'une telle pratique est fondée mais cette question peut demeurer ouverte car elle ne fait pas partie de l'objet du litige. Dans l'hypothèse où l'application du taux réduit devait être qualifiée d'illégale, le grief de l'égalité dans l'illégalité ne serait toutefois possible que si les situations étaient semblables. Au surplus, on constatera que le recourant ne conteste pas la légalité de cette pratique, de sorte que l'on examinera ci-après si la concurrence directe peut être retenue entre la FSIA et le recourant.

b) Le recourant invoque une distorsion dans le commerce de l'insémination artificielle. Il déplore en effet qu'un concurrent direct, soit la FSIA, puisse vendre le même produit, soit des semences bovines, imposé au taux réduit au motif qu'elle effectue également la prestation d'insémination artificielle. Il sied dès lors de vérifier si le recourant et la FSIA sont des concurrents directs, ce qui amènerait à l'application du même taux pour l'un comme pour l'autre. Le recourant soutient à ce propos que la décision de l'AFC nie la qualité de concurrent direct entre lui et la FSIA ; plus précisément il allègue que les deux entreprises ont toutes deux pour but principal la commercialisation de l'insémination artificielle. La Commission de céans ne saurait le suivre. La FSIA a pour but l'insémination artificielle de bovins FSIA et elle offre aussi d'autres prestations de services accessoires, comme des cours de formation ou la vente de produits (médicaments et par exemple, produits vétérinaires sensés améliorer la fertilité des vaches). De plus, elle propose également des prestations de sélection génétique et la vente de différents types de semence bovine, alors que le recourant propose essentiellement la vente de semence bovine et de certains produits agricoles, sans offrir de prestations en matière d'insémination artificielle. Les clients achètent la semence et, s'ils ne font pas recours à un vétérinaire, pratiquent eux-mêmes les inséminations. Il ressort de cet examen que l'activité principale de la FSIA est l'insémination artificielle de bovins alors que celle du recourant est la

vente de semences bovines. Les deux entreprises n'ayant dès lors pas la même palette de prestations, elles ne sont par conséquent pas des concurrentes directes.

c) Au regard de l'égalité de traitement, la Commission de recours doit encore examiner si on se trouve en présence de situations de fait semblables qui sont traitées de manière différente. Lors d'une insémination artificielle de bétail, la livraison de semence est considérée comme prestation accessoire. C'est donc le taux réduit, qui est employé pour les traitements thérapeutiques du bétail, qu'il convient d'appliquer pour la livraison de semence bovine. Par contre, lorsque la vente de semence bovine est effectuée sans offre de prestations d'insémination artificielle, la prestation est imposable au taux normal. Ainsi, la FSIA applique le taux réduit pour ses inséminations artificielles et pour les livraisons de semence bovine qui y sont rattachées mais c'est bien le taux normal qui est en vigueur lorsqu'elle vend uniquement des doses de semence bovine, comme le fait au même titre l'entreprise du recourant, qui elle, n'offre nullement de tels traitements thérapeutiques comme le sont les inséminations artificielles. Il n'y a ainsi pas de violation de l'égalité de traitement.

Les prestations qui font l'objet de la décision attaquée ne remplissent par conséquent pas les conditions d'application du taux réduit et doivent donc être imposées au taux normal. En tant que le recours conteste le bien-fondé d'une telle imposition, il doit être rejeté.

5.- Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté et la décision attaquée confirmée. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, par Fr. 2'000.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie sont mis à la charge du recourant qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et art. 1ss, plus particulièrement 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 conformément à 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 est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 1^{er} novembre 2001 est confirmée.

2. Les frais de procédure, par Fr. 2'000.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance de frais de Fr. 2'000.--.
3. La présente décision est notifiée par écrit au recourant 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^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

Chantal Degottex