Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Cour I
A-1404/2006 – A-1405/2006
{T 0/2}

Arrêt du 21 juin 2007

Composition : MM. et Mme les Juges Pascal Mollard (Président du collège), Markus Metz et Salome Zimmermann.
Greffière: Mme Marie-Chantal May Canellas.

X._____,
recourant, représenté par Me Jacques Philippoz, avocat, *******,

contre

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

concernant
Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA et LTVA); viticulture; taux de la dette fiscale nette; principe de la bonne foi; périodes fiscales du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2001.

Faits :

A. X._____, vigneron-encaveur, est immatriculé au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1er janvier 1995 en qualité d'assujetti 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 de l'art. 21 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (LTVA, RS 641.20). Il est inscrit auprès du registre du commerce du Bas-Valais en tant que « propriétaire-encaveur » sous la raison de commerce individuelle « Cave ******* – X._____ » depuis le 23 octobre 1987 (annexe n° 2 des pièces n° 13 et 14 de l'AFC). Répondant à une demande du 29 décembre 1994, aux termes de laquelle X._____ précisait exercer les activités de « vente de moût, de vin et de bouteilles de vin », l'AFC lui accorda, en date du 31 janvier 1995, l'autorisation de décompter selon le taux de dette fiscale nette de 2% correspondant au commerce de vins et de spiritueux, avec effet au 1er janvier 1995 (pièce n° 1 de l'AFC). Suite à une nouvelle demande en ce sens, X._____ déclarant exercer l'activité de « commerce de vins », l'AFC lui accorda, en date du 15 janvier 2001, l'autorisation de décompter selon le taux de dette fiscale nette de 2,3% correspondant au commerce de vins et de spiritueux, avec effet au 1er janvier 2001 (pièce n° 3 de l'AFC).

B. A l'occasion d'un contrôle effectué en date des 4 mars et 15 mai 2002, l'AFC constata entre autres que les taux de dette fiscale nette accordés étaient erronés et qu'il fallait appliquer le taux de 4% pour les ventes de vins et de moûts fermentés, respectivement de 0,5% pour les ventes de moûts non fermentés, puis de 4,6% pour les ventes de vins et de moûts fermentés dès le 1er janvier 1999, respectivement de 0,6% pour les ventes de moûts non fermentés du 1er janvier 1999 au 31 décembre 2000, compte tenu des activités réellement exercées par l'assujetti en tant que vigneron-encaveur. L'administration fiscale procéda à diverses corrections et établit le décompte complémentaire n° ******* portant sur un montant de Fr. 39'937.--, plus intérêts moratoires, au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) due pour les périodes fiscales du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000 et le décompte complémentaire n° ******* portant sur un montant de Fr. 10'487.--, intérêts moratoires en sus, au titre de la TVA pour les périodes fiscales du 1er janvier au 31 décembre 2001 (pièces n° 5 et 6 de l'AFC).

C. Par courriers du 22 mai, 22 août et 28 août 2002, X._____, représenté par la Fiduciaire Y._____, contesta les décomptes précités, lesquels furent confirmés par les décisions rendues par l'AFC en date du 22 avril 2004, l'une concernant les périodes fiscales régies par l'OTVA et l'autre concernant les périodes fiscales régies par la LTVA. L'AFC expliqua qu'elle s'était fondée sur les informations données par l'assujetti pour lui accorder le droit de décompter selon le taux de dette fiscale nette correspondant à la branche d'activité déclarée et que ces dernières ne laissaient pas entrevoir que l'activité réellement exercée par l'assujetti était

celle d'un vigneron-encaveur, vendant les vins et moûts issus de sa propre exploitation, et non celle d'un commerçant en vins, vendant des vins et des moûts acquis auprès de tiers. Il appartenait pourtant à l'assujetti de renseigner clairement l'administration fiscale sur le genre d'activité exercé, à tout le moins de se renseigner au préalable sur le taux de dette fiscale nette applicable à sa branche d'activité. L'assujetti devait par ailleurs connaître l'importance de cette distinction compte tenu des informations ressortant de la brochure d'information concernant les taux de dette fiscale nette pour la TVA, à tout le moins dans les versions disponibles depuis juin 1995. L'AFC rappela le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA et 46 LTVA), ainsi que, dans ce cadre, l'obligation pour les assujettis de renseigner l'autorité fiscale en faisant preuve de diligence, respectivement en conscience, sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour la constatation de l'assujettissement ou pour le calcul de l'impôt au sens des art. 46 OTVA et 57 al. 1 LTVA.

D. X._____ déposa, à l'encontre de ces décisions, deux réclamations en date du 13 mai 2004. Il y expliqua que son activité de « vigneron-encaveur » ressortait du registre du commerce qui pouvait être consulté par l'AFC et de la mention claire de « vente de vins » sur le formulaire de demande adressé à l'AFC, ce qui ne pouvait prêter à confusion et être assimilé à un commerce pur de vins. Il aurait dès lors été facile pour l'administration fiscale de vérifier l'activité réelle de l'assujetti. Il conclut en conséquence à l'annulation des décomptes litigieux, l'erreur du taux de dette fiscale nette applicable ne pouvant lui être imputée.

E. Par ses décisions sur réclamation du 6 décembre 2004, l'AFC rejeta les réclamations ainsi formées, reprenant pour l'essentiel la motivation de ses premières décisions. Elle expliqua en substance que l'assujetti ne pouvait bénéficier de l'exemption résultant des art. 19 al. 1 let. b OTVA et 25 al. 1 let. b LTVA, dans la mesure où il ne vendait pas uniquement des produits naturels provenant de son exploitation tels que du raisin ou du moût non fermenté, mais également du vin et du moût fermenté et ne pouvait dès lors être assimilé à un « agriculteur » au sens des dispositions qui précèdent. Elle rappela par ailleurs les pratiques administratives successives applicables en présence de plusieurs activités bénéficiant de taux de dette fiscale nette différents exercées par un même contribuable, obligeant en l'occurrence l'assujetti à appliquer les deux taux de dette fiscale nette relatifs à ses activités, d'une part, de vente de vins et de moûts fermentés et, d'autre part, de vente de moûts non fermentés, dans la mesure où celles-ci dépassaient régulièrement 10% de son chiffre d'affaires global (brochure d'information « Taux de dette fiscale nette pour la TVA », juin 1995, ch. 11 et novembre 1996, ch. 16.2 [ci-après : brochure 1995 ou 1996] ; voir également la première pratique de l'AFC décrite dans la brochure d'information « Taux de dette fiscale nette pour la TVA », septembre 1994, ch. 11 [ci-après : brochure 1994]). Dans ce cadre, l'AFC précisa dans sa décision concernant les périodes fiscales régies par la LTVA que, outre les activités précitées, X._____ avait encore au cours desdites périodes réalisé divers travaux de cave pour des tiers pour un

montant ne dépassant pas le 10% du chiffre d'affaires global, ce qui conduisit l'administration fiscale à les imposer au taux de 4,6% compte tenu de la pratique administrative en vigueur. Elle rejeta enfin la protection invoquée par l'assujetti résultant du principe de la bonne foi, ses conditions d'application n'étant pas réalisées dans le cas présent.

F. Contre ces prononcés, X._____ (ci-après : le recourant) a interjeté un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions en date du 10 janvier 2005. Il estime devoir être mis au bénéfice de la protection résultant du principe de la bonne foi, dans la mesure où il a rempli le formulaire de demande d'adhésion au taux de dette fiscale nette de manière brève – comme cela est exigé – et en respectant les modalités imposées par l'AFC. L'autorité intimée n'aurait par ailleurs pas dû se méprendre sur les activités réellement exercées par le recourant, celles-ci ressortant clairement des indications données et de l'extrait du registre du commerce du Bas-Valais le concernant.

G. Invitée à présenter ses observations, l'AFC a conclu, par réponse du 25 février 2005, au rejet du recours dans toutes ses conclusions, avec suite de frais.

Les autres faits seront repris, en tant que besoin, dans la partie « En droit » du présent arrêt.

Le Tribunal administratif fédéral considère :

1. Les décisions sur réclamation rendues par l'AFC en matière de TVA pouvaient jusqu'au 31 décembre 2006 faire l'objet d'un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions dans les trente jours à compter de leur notification conformément aux art. 44 ss de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021 ; voir aussi art. 71a al. 1 PA ; voir également l'art. 53 OTVA et l'ancien art. 65 LTVA dans sa version en vigueur dès le 1er janvier 2001 [RO 2000 1300 s.] abrogé par le ch. 52 de l'annexe à la loi du 17 juin 2006 sur le Tribunal administratif fédéral [LTAF], RS 173.32). Depuis le 1er janvier 2007, de telles décisions doivent être attaquées par la voie du recours auprès du Tribunal administratif fédéral en sa qualité de tribunal administratif ordinaire de la Confédération (art. 1 al. 1 LTAF, voir aussi art. 31, 32 a contrario et 33 LTAF). Aux termes de l'art. 53 LTAF, les procédures de recours contre les décisions qui ont été rendues avant l'entrée en vigueur de ladite loi et qui, selon l'ancien droit, pouvaient faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral ou le Conseil fédéral sont régies par l'ancien droit (al. 1). Les recours qui sont pendants devant les commissions fédérales de recours ou d'arbitrage ou devant les services de recours des départements à l'entrée en vigueur de la LTAF, soit au 1er janvier 2007, sont traités par le Tribunal administratif fédéral dans la mesure où celui-ci est compétent et sont jugés sur la base du nouveau droit de procédure (al. 2). A teneur de l'art. 37 LTAF, la procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie par la PA, ceci pour autant que la

LTAF n'en dispose pas autrement.

En l'occurrence, le mémoire de recours est daté du 10 janvier 2005. Il est dirigé contre deux décisions rendues par l'AFC le 6 décembre 2004 et notifiées au plus tôt le lendemain. Le délai de recours de trente jours est venu à échéance le 21 janvier 2005 compte tenu des féries applicables (art. 22a let. c PA). Le présent recours interjeté le 10 janvier 2005 l'a donc été en temps utile. La cause n'ayant pas été jugée avant le 31 décembre 2006 par la Commission fédérale de recours en matière de contributions, il appartient désormais au Tribunal administratif fédéral de s'en saisir conformément aux art. 31 ss et 53 LTAF. Enfin, un examen préliminaire du recours relève qu'il remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme ou de fond. Il convient dès lors d'entrer en matière.

2.

2.1 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). Il doit en aller de même en présence d'un seul recours dirigé à l'encontre de deux décisions formelles pour autant que les conditions précitées soient réalisées.

En l'espèce, la recourante a déposé un seul recours dirigé contre deux décisions rendues par l'AFC en date du 6 décembre 2004, l'une concernant les périodes fiscales régies par l'OTVA et l'autre concernant les périodes fiscales régies par la LTVA. Celles-ci présentent toutefois une étroite unité dans les faits et posent les mêmes questions de droit, dans la mesure où elles concernent tous deux la question de l'application du taux de dette fiscale nette et du principe de la bonne foi. Il convient en conséquence d'ordonner leur jonction, ce qui implique qu'une seule et même décision sera rendue, sans qu'il 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.

2.2 Selon l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution de 1874 (aCst.), respectivement 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 le 22 juin 1994 l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 258). 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 1er 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 durée de validité. Aux termes de l'art. 94 al. 1 LTVA, le nouveau droit s'applique aux opérations effectuées dès son entrée en vigueur.

En l'espèce, les faits litigieux se sont déroulés du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2001, soit sous l'égide tant de l'OTVA que de la LTVA. Il convient de distinguer selon les périodes fiscales litigieuses et d'appliquer l'OTVA pour les périodes fiscales du 1er janvier 1997 au 31 décembre 2000 et la LTVA pour les périodes fiscales du 1er janvier au 31 décembre 2001.

3.

3.1 Aux termes des art. 17 OTVA et 21 LTVA, est assujetti subjectivement, celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même sans intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépasse annuellement le montant de Fr. 75'000.--. Demeure réservée la limitation (« Einschränkung ») de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, respectivement de l'art. 25 al. 1 let. a LTVA (dette fiscale nette s'élevant à moins de Fr. 4'000.-- en présence d'un chiffre d'affaires entre Fr. 75'000.-- et Fr. 250'000.--).

3.2 Ne sont pas assujettis à l'impôt, en vertu de l'art. 19 al. 1 let. b OTVA, respectivement de l'art. 25 al. 1 let. b LTVA, les agriculteurs, sylviculteurs et horticulteurs livrant exclusivement des produits agricoles, sylvicoles et horticoles provenant de leur exploitation. L'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (AChA, RS 6 176 et les modifications ultérieures figurant dans le RO) disposait déjà que n'étaient pas grossistes les agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et viticulteurs livrant exclusivement des produits agricoles, forestiers, horticoles ou viticoles qui étaient tirés de leur propre production (art. 11 AChA). L'OTVA, puis la LTVA ont repris la règle, mais en ne mentionnant plus expressément les viticulteurs. La pratique a cependant réintroduit l'exemption de cette catégorie professionnelle. Déjà sous l'angle de l'OTVA, la brochure n° 610.507-9 « Agriculteurs, sylviculteurs, horticulteurs et branches similaires » dans sa version de février 1995 (ci-après : brochure n° 9) disposait, à son point 2.2.2, que la viticulture appartenait également à l'agriculture, tout en précisant que l'exemption ne visait que la livraison du raisin récolté ou du moût de raisin non fermenté, provenant exclusivement de la propre exploitation (les vignerons-encaveurs sont

assujettis pour l'ensemble de leur chiffre d'affaires, y compris les livraisons de vendange et de moût non fermenté). Il en va de même désormais sous l'angle de la LTVA (voir en ce sens, brochure n° 610.540-01 « Production naturelle et activités similaires », septembre 2000 [ci-après : brochure n° 1], ch. 4.2.1, assimilant les viticulteurs à des producteurs de produits naturels pour les chiffres d'affaires résultant de la vente de raisins et de moût non fermenté provenant de leur propre exploitation; voir aussi brochure spéciale n° 2 « Assujettissement à la TVA », version septembre 2000, ch. 2.2.1). Selon les chiffres 795a des Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA (ci-après : Instructions 1997) et 820 des Instructions 2001 sur la TVA (ci-après : Instructions 2001) publiées par l'AFC, seuls les produits non travaillés sont en principe considérés comme produits naturels. Si un travail typique est effectué par le producteur lui-même, il s'agit malgré cela d'une livraison de produits naturels (par exemple, jus de raisin non fermenté provenant du propre raisin). Par contre, les boissons dont la teneur en alcool dépasse 0,5% en volume ne valent plus produits naturels.

La brochure n° 9 dispose que l'expression « exclusivement » doit être considérée avec une certaine tolérance ; il n'y a plus « exclusivité » si le chiffre d'affaires réalisé avec des produits agricoles, sylvicoles et horticoles achetés dépasse Fr. 25'000.-- par an (une tolérance existait déjà à l'époque de l'AChA, voir Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, ch. 197). La LTVA a par contre assoupli le régime, en supprimant le mot « exclusivement » (cf. à ce propos, Dieter Metzger, Kurzkommentar zum MWST-Gesetz, Muri/Berne 2000, p. 90 et brochure n° 1, ch. 4.2.1).

3.3 Conformément au principe de l'unité de l'entreprise, applicable en matière de TVA, selon le point 2.3.1 de la brochure n° 9 de l'AFC, lorsque la tolérance susmentionnée de Fr. 25'000.-- (commerce de produits agricoles, sylvicoles ou horticoles ; toutefois sans tenir compte du commerce de bétail) et les limites du chiffre d'affaires sont dépassées, l'assujettissement de l'agriculteur, du sylviculteur ou de l'horticulteur concerné s'étend à l'ensemble des activités de l'entreprise. La totalité du chiffre d'affaires est imposable, et donc aussi les produits provenant de la propre exploitation (pour un exemple chiffré, voir Ulrich Meuter, Die Mehrwertsteuer unter besonderer Berücksichtigung der Landwirtschaft, Zürcher Steuerpraxis [ZStP] 1996 p. 12 ; voir également sous l'angle de la LTVA, brochure n° 1, ch. 4.2 et 4.2.1.2 , voir enfin décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 10 août 2005, in Jurisprudence des autorités administratives fédérales [JAAC] 70.9 consid. 2c/bb). L'alinéa 2 des art. 19 OTVA et 25 LTVA dispose toutefois que l'exemption demeure valable, même si une autre activité imposable est exercée en parallèle. Pour ce faire, il faut encore que l'autre activité se distingue clairement au niveau de l'organisation, de l'exécution et de la comptabilité de l'activité de livraison de produits naturels (voir en ce sens, décision précitée du 10 août 2005, in JAAC 70.9 consid. 2c/bb, mais aussi

Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [Commentaire DFF], p. 24).

4.

4.1 Aux termes de l'art. 47 al. 3 OTVA, si l'enregistrement exact de certains faits essentiels au calcul de l'impôt cause une charge excessive à l'assujetti, l'AFC 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 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. En conformité avec le droit, le Conseil fédéral a ainsi délégué à l'AFC la compétence de déterminer dans quels domaines et à quelles conditions les simplifications devaient être prévues (voir décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 13 septembre 2001, in JAAC 66.14 consid. 3b et c et autres références citées).

4.2 Plus précisément, pour les taux de dette fiscale nette, l'AFC s'est ainsi fait l'auteur, pour la période de l'OTVA déterminante en l'espèce, de trois brochures sur le taux de dette fiscale nette pour la TVA. La première, de septembre 1994 (brochure 1994), était valable dès le 1er janvier 1995. Elle a été remplacée par une deuxième brochure en juin 1995 (brochure 1995), dont la validité s'est étendue jusqu'au 31 décembre 1996. Enfin, une troisième brochure a été publiée en novembre 1996 (brochure 1996) et était valable depuis le 1er janvier 1997.

4.3 Le but du décompte de la TVA au moyen du taux de dette fiscale nette est de simplifier l'administration de la comptabilité (TVA/MWST/VAT-Journal 4/2000 p. 178 consid. 3c ; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 24 juin 1999, in JAAC 64.11 consid. 4b). Ainsi, le contribuable peut déjà ne produire que des décomptes semestriels (art. 36 al. 1 let. b OTVA ; Brochure « Modifications à partir du 1er janvier 1996 » de décembre 1995, p. 22). Mais il n'a surtout plus besoin de calculer l'impôt préalable qui grève son chiffre d'affaires imposable (Jörg Bühlmann, Das Schweizer Mehrwertsteuer-Handbuch, Zurich 1994, p. 331 s.). Lors de la fixation des taux de dette fiscale nette, l'AFC tient compte des spécificités de chaque branche (taux d'impôt, impôt préalable, etc.), afin que le montant d'impôt net à payer ne présente pas d'écart ou qu'un écart infime par rapport à la méthode effective de décompte (brochure 1996 ch. 1.2 ; voir aussi Alois Camenzind/Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée (TVA) destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, éd. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 284 ; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht Band I, 9e éd., Berne/ Stuttgart/Vienne 2001, §24 ch. 204). Enfin, pour des raisons d'équité fiscale, les taux de dette fiscale nette doivent avoir, sur la durée, un impact neutre sur les rentrées d'impôt de la Confédération. Cela n'est pas remis en cause par le fait que les taux de dette fiscale nette sont

fondés sur une analyse par branche et non par entreprise individuelle (brochure 1996 ch. 1.2) et qu'une charge fiscale différente à court ou à moyen terme ne saurait ainsi être exclue dans un cas individuel, par rapport à la méthode de décompte effective.

4.4 Le point 16.2 de la brochure 1996, prévoit, qu'en règle générale, l'assujetti n'utilisera qu'un seul taux de dette fiscale nette pour imposer ses chiffres d'affaires. Toutefois, pour les assujettis dont les activités sont soumises à divers taux de dette fiscale nette, deux taux de dette fiscale nette sont autorisés (au maximum). Dans la décision sur réclamation entreprise, l'AFC explique en outre que les activités concernées doivent dépasser chacune régulièrement 10% du chiffre d'affaires global et que chaque activité doit être imposée au taux de dette fiscale nette correspondant ou à un taux supérieur. Parmi les taux applicables aux activités de l'assujetti, le taux le plus élevé doit toujours être retenu, à moins que l'activité y relative ne dépasse pas 10% du chiffre d'affaires. L'assujetti choisit librement la combinaison applicable à ses autres activités (sous réserve de la règle des 10%). Dans une optique de simplification (qui est le but premier du système du taux de dette fiscale nette), cette limitation des taux applicables est admissible (voir décision précitée du 10 août 2005, in JAAC 70.9 consid. 3e).

4.5 L'instrument du taux de la dette fiscale nette a été intégralement repris par le législateur dans la LTVA. Ainsi, aux termes de l'art. 59 al. 2 LTVA, lorsque les décomptes sont établis au moyen des taux de la dette fiscale nette, l'impôt dû doit être déterminé en multipliant le chiffre d'affaires total imposable (impôt inclus) réalisé au cours d'une période de décompte par le taux de la dette fiscale nette accordé par l'AFC. Cela confirme que les taux de dette fiscale nette ont été spécialement conçus en tant que multiplicateurs du chiffre d'affaires brut comme cela était également consacré sous l'angle de l'OTVA (voir décision précitée du 13 septembre 2001, in JAAC 66.14 consid. 3f et références citées ; voir aussi Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwert-steuergesetz, Berne 2000 ch. 60 ; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée, Lausanne 2000, p. 237 ; Makedon Jenni, in Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer (Hrsg.), Mwst.Com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, commentaire ad art. 59 LTVA ch. marg. 13 , voir enfin pour la pratique administrative en la matière sous l'angle de la LTVA, brochure spéciale n° 610.530-03 « Taux de la dette fiscale nette », version août 2000 [ci-après : brochure LTVA 2000] et brochure spéciale n° 610.530-03a « Taux de la dette fiscale nette », version juin 2004 [ci-après : brochure LTVA 2004]).

5. En l'espèce, en sa qualité de vigneron-encaveur, le recourant vend non seulement des produits naturels de son exploitation, mais également du vin et du moût fermenté. Il aurait également exercé d'autres activités imposables, comme des travaux de cave pour des tiers, au cours des périodes fiscales litigieuses. Il ne peut dès lors bénéficier de l'exemption ressortant des art. 19 al. 1 let. b OTVA et 25 al. 1 let. b LTVA – ce qu'il ne

conteste pas en soi – et doit dès lors imposer l'ensemble de son chiffre d'affaires, les art. 19 al. 2 OTVA et 25 al. 2 LTVA ne trouvant pas application en l'occurrence. Quant aux taux de dette fiscale nette applicables, il va de soi que, compte tenu des activités réellement exercées par le recourant, celui-ci ne pouvait bénéficier des taux de dette fiscale nette initialement accordés de 2%, respectivement 2,3% dès le 1er janvier 2001 correspondant au commerce de vins et de spiritueux (sous l'angle de l'OTVA, brochures 1994 et 1995, ch. 10.3 ; brochure 1996, ch. 16.3.2 ; sous l'angle de la LTVA, brochure LTVA 2000, ch. 16.4.3), mais bien seulement de ceux correspondant à son activité réelle de vigneron-encaveur, respectivement viticulteur, de 4%, respectivement 4,6% dès le 1er janvier 1999 pour les vins et de 0,5%, respectivement 0,6% du 1er janvier 1999 au 31 décembre 2000 pour les produits agricoles ou assimilés (brochure 1995, ch. 10.1 et 10.5 ; brochure 1996, ch. 16.3.1 et 16.3.5 ; voir aussi le supplément à la brochure « Taux de dette fiscale nette pour la TVA » valable dès le 1er janvier 1999 augmentant les taux de 0,5% à 0,6% et de 4% à 4,6%). Il est vrai que la brochure 1994 ne fait pas mention des « viticulteurs », mais seulement de « commerce de vins et spiritueux ». Cela ne porte pas toutefois à conséquence dans le cas présent, dans la mesure où l'activité de viticulteur, respectivement de vigneron-encaveur ressort de la brochure 1995 déjà et que les périodes contrôlées par l'AFC faisant l'objet du présent litige sont postérieures à juin 1995. Aussi, dès cette date, le recourant devait-il connaître les différents taux applicables aux branches d'activité en cause, à tout le moins constater qu'il existait une différence de taux selon l'activité exercée de commerçant en vins ou de vigneron-encaveur.

Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que l'administration fiscale a appliqué de manière rétroactive les taux correspondant à l'activité réellement exercée par le recourant en tant que vigneron-encaveur aux chiffres d'affaires perçus au cours des périodes fiscales litigieuses, y compris aux chiffres d'affaires résultant des travaux de caves (lesquels ne dépassent pas 10% du chiffre d'affaire total) en application de la pratique administrative en la matière, laquelle n'autorise l'application que de deux taux de dette fiscale nette au maximum (voir notamment, brochure LTVA 2000, ch. 16.3). L'AFC a également procédé à juste titre à la reprise d'impôt correspondant à la différence entre les taux appliqués par le recourant et les taux qui auraient dû l'être. Le recourant ne conteste d'ailleurs pas réellement ce mode de faire, mais estime devoir bénéficier de la protection résultant du principe de la bonne foi, dans la mesure où l'administration fiscale lui avait accordé à l'époque le droit de décompter aux taux de 2%, respectivement 2,3%.

6.

6.1 Le principe de la protection de la bonne foi, inscrit à l'art. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210) est un principe général du droit valable également en droit public, découlant à ce titre directement de l'art. 4 al. 1 aCst., respectivement de l'art. 9 Cst. (AUER/MALINVERNI/HOTTELIER,

Droit constitutionnel suisse, vol. II, Les droits fondamentaux, Berne 2000, ch. 1115 ss ; PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. I, 2e éd., Berne 1994, p. 428 ss). Il en découle notamment que l'administration doit s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et qu'elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 126 II 387 consid. 3a et 124 II 269 consid. 4a). De manière générale, le principe de la bonne foi s'applique lorsque l'administration crée une apparence de droit, sur laquelle l'administré se fonde pour adopter un comportement qu'il considère dès lors comme conforme au droit. Ainsi, selon la jurisprudence, l'autorité qui fait une promesse, donne une information ou fournit une assurance doit satisfaire les expectatives créées, même si la promesse ou l'expectative sont illégales, si les conditions cumulatives suivantes sont remplies (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 11 juillet 2003, en la cause S. SA [2A.561/2002], consid. 3.2 ; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 9 février 2001, in JAAC 65.83 consid. 5b) :

- l'autorité doit avoir agi dans un cas concret et vis-à-vis d'une personne déterminée (un renseignement général ou la distribution de notes d'information générale donnant une orientation sur une législation ou son application ou encore une pratique ne suffisent pas) ;
- l'autorité était compétente ou censée l'être ;
- l'administré ne pouvait se rendre immédiatement compte de l'illégalité du renseignement fourni ;
- ledit renseignement a incité l'administré concerné à prendre des mesures dont la modification lui serait préjudiciable ;
- enfin, la législation applicable n'a pas été modifiée entre le moment où l'information en cause a été donnée et celui où le principe de la bonne foi a été invoqué (BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, p. 108, n° 509 ; RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Bâle 1990, p. 240 ss ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 4e éd., Zurich 2002, p. 128 ss, plus particulièrement p. 138 ss ch. 668 ss; voir aussi arrêts du Tribunal administratif fédéral A-1366/2006 du 28 février 2007 consid. 2.3, A-1338/2006 du 12 mars 2007 consid. 4.1 et A-1377/2006 du 20 mars 2007 consid. 3.4).

6.2 Il ne suffit toutefois pas que, pendant un certain temps, l'autorité n'intervienne pas à l'encontre d'un état de fait illégal et encore moins que, par ignorance ou faute d'actualité du problème, elle reste neutre. Il faut qu'elle manifeste d'une manière ou d'une autre sa position. Il n'est pas nécessaire pour autant qu'elle le fasse explicitement ; elle sera liée si l'administré, sachant qu'elle est au courant, peut de bonne foi conclure de son mutisme qu'elle considère la situation comme régulière ou qu'elle a renoncé à exiger l'exécution de la prestation qu'il doit (MOOR, vol. I, op. cit., p. 432 et références citées). Il convient toutefois de se rappeler que le système d'imposition de la TVA repose sur le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA et 46 LTVA ; décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 août 1997, in Revue de droit administratif

et de droit fiscal [RDAF] 1998 II p. 49 consid. 3b/bb ; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 421 s.), lequel confère plus de liberté au contribuable, mais lui impose aussi, en contrepartie, une responsabilité plus étendue. De manière générale, les exigences envers le contribuable sont considérablement accrues du fait du principe de l'auto-taxation (en matière de TVA, décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, du 24 juin et du 23 septembre 1998, in JAAC 63.26 consid. 3a et 63.51 consid. 2a ; en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA], ATF 118 Ib 585 consid. 7b). Ainsi, on peut exiger de sa part, qu'il fasse preuve d'une connaissance particulière de ses obligations légales (Archives de droit fiscal suisse [Archives] 48 433 consid. 3 in fine). Dans cette optique, le rôle de l'administration n'est pas d'instruire les contribuables, mais bien de vérifier les éléments déclarés (décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 22 avril 1998, confirmée par le Tribunal fédéral, dans la cause J. [CRC 1997-065], consid. 5).

6.3 A cet égard, il convient de préciser, quant au devoir général d'informer ou d'éclaircissement (« Aufklärungspflicht »), qu'il n'y a pas de devoir de renseigner spontanément de la part de l'administration. Un tel devoir se rapporte uniquement aux intérêts dignes de protection dans le procès et le comportement de l'administration qui réduit ou rend impossible la voie de droit n'est pas incompatible avec l'art. 4 aCst. Mais il n'y a pas de devoir particulier d'élucidation si des questions se posent dans le cadre de différents renseignements requis par l'assujetti. Cela conduirait à un devoir de conseiller (Beratungspflicht) de la part de l'AFC ce qui ne fait clairement pas partie de ses tâches (ATF 124 V 220 ss, consid. 2b/aa et arrêt non publié du Tribunal fédéral du 9 août 2002, en la cause S. [2A.405/2001], consid. 4.5 ; RDAF 2000 II p. 506 consid. 5d). C'est à l'administré qu'il revient de faire les démarches et par conséquent de prendre toutes les dispositions nécessaires quant à son immatriculation et l'imposition de son chiffre d'affaires.

6.4 Enfin, en ce qui concerne la communication d'informations de la part de l'administration à l'assujetti, il est déterminant que l'autorité questionnée soit en possession de tous les éléments nécessaires pour répondre correctement aux questions de l'assujetti. Des informations lacunaires, comme par exemple un état des faits incomplet ou pas présenté tel qu'il ressort du dernier contrôle, ne sont ainsi pas susceptibles de lier l'autorité. Plus précisément, les faits omis lors d'un appel téléphonique de l'assujetti à l'AFC constituent un point décisif dans l'examen de l'assujettissement de celui-ci. Un assujetti qui ne fournit pas tous les éléments nécessaires pour résoudre correctement la question de son assujettissement n'est pas susceptible de lier l'autorité. Ce qui est relevant est de constater que, au moment des renseignements, l'AFC ne connaissait pas l'état de fait complet, et celui-ci ne lui avait pas été présenté tel qu'il s'est avéré après le contrôle (Arrêt non publié du Tribunal fédéral du 21 mai 2003, en la

cause O. SA [2A.191/2002], consid. 3.2.2; ATF du 9 août 2002 précité, consid. 4.8). Par conséquent, lorsque l'administration délivre un renseignement sur la base des faits qui lui sont rapportés, celui-ci n'est pas considéré comme faux. Dès lors, l'assujetti qui n'a pas tenu compte d'un renseignement juste doit en subir les conséquences.

6.5 Pour le surplus, en matière fiscale, vu l'importance du principe de la légalité, la possibilité de traiter les contribuables d'une manière qui s'écarte manifestement de la loi n'est envisageable que si les conditions énoncées ci-dessus sont clairement et indubitablement réunies. Il y a lieu de se montrer rigoureux sur ce point (Archives 60 56 consid. 3, 48 90 consid. 3a ; contra : décision de la Commission fédérale de recours en matière de douanes, in JAAC 60.16 consid. 3c/bb ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 3e éd., Bâle et Francfort-sur-le-Main 2007, p. 47, ch. marg. 68 ; JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd., Lausanne 1998, p. 95).

6.6

6.6.1 En l'espèce, si le recourant ne revient pas sur l'application des taux déjà discutés, il estime devoir bénéficier de la protection résultant du principe de la bonne foi. Il considère en effet que les conditions sont remplies en l'occurrence, dans la mesure où l'AFC devait savoir, selon les informations ressortant de ses demandes d'adhésion et du registre du commerce du Bas-Valais, que son activité n'était pas celle d'un pur commerçant en vins, mais bien celle d'un exploitant vendant également des produits naturels provenant de sa propre exploitation. Aussi, selon lui, doit-il être protégé dans sa bonne foi, et continuer de bénéficier des taux initialement accordés de 2%, respectivement 2,3%, à tout le moins pour les périodes fiscales litigieuses.

6.6.2 Comme on vient de le rappeler, le système d'imposition de la TVA reposant sur le principe de l'auto-taxation permet d'exiger de la part des contribuables qu'ils fassent preuve d'une connaissance particulière de leurs obligations légales, étant précisé que dans ce cadre, le rôle de l'administration n'est pas d'instruire ces derniers, mais bien de vérifier les seuls éléments déclarés. Il n'existe dès lors aucun devoir général d'information de la part de l'administration, basé sur le principe de la bonne foi, ceci en particulier dans le domaine de la TVA (voir notamment Archives 65 410 consid. 3a et 3b).

En l'occurrence, le recourant a requis d'être mis au bénéfice des taux de dette fiscale nette de 2%, respectivement 2,3% dès le 1er janvier 2001 sans avoir sollicité au préalable de renseignements particuliers auprès de l'administration fiscale pour déterminer avec exactitude les taux appliqués à sa branche d'activité, ceci alors même qu'il pouvait avoir quelques doutes, à toute le moins lors du dépôt de sa première demande, dans la mesure où la brochure explicative en la matière (brochure 1994) ne faisait pas état de manière expresse de l'activité exercée par le recourant au contraire des brochures qui ont suivi. Il a simplement déposé ses

demandes d'adhésion en indiquant brièvement ses activités de « vente de moût, de vin et de bouteilles de vin », respectivement de « commerce de vins ». Le recourant estime toutefois que ses activités en tant que vigneron-encaveur ressortent clairement des indications précitées – il n'a en effet pas mentionné « achat-vente », mais bien seulement « vente de vins, etc. » – et des informations du registre du commerce que l'AFC pouvait, respectivement devait consulter. Or, comme on l'a rappelé, il n'appartient pas à l'administration fiscale de vérifier l'ensemble des données à chaque requête déposée par un contribuable, mais bien à ce dernier de veiller à déclarer de manière correcte son chiffre d'affaires imposable et donc de veiller à appliquer le taux de dette fiscale nette correspondant à sa branche d'activité. L'AFC ne pouvant assumer le rôle de conseiller fiscal, il ne lui appartient dès lors pas de donner aux contribuables, et donc au recourant, des renseignements généraux, ni de l'instruire sur la manière de déclarer les chiffres d'affaires imposables et donc sur les taux de dette fiscale nette qui lui sont applicables.

Certes, l'art. 933 al. 1 CCS consacre le principe de la publicité positive du registre du commerce, dont il découle qu'un tiers ne peut prétendre ignorer les données publiées par le biais de la feuille officielle suisse du commerce. Ce principe doit cependant céder le pas devant celui de l'auto-taxation, applicable en matière de taxe sur la valeur ajoutée. En application du principe de l'auto-taxation, il appartient à l'assujetti de renseigner l'AFC sur les faits déterminants. Il ne peut donc invoquer les inscriptions résultant du registre du commerce pour échapper aux obligations fiscales qui lui incombent (cf. décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions 3/97 du 25 juin 1997 consid. 3c). En l'espèce, le recourant a mentionné dans le formulaire d'assujettissement du 23 novembre 1994 que son activité consistait dans la « vente de moût, de vin, de bouteilles de vin ». La même mention figure sur la déclaration d'adhésion au taux de dette fiscale nette qu'il a signée le 29 décembre 1994. Dans sa déclaration d'adhésion au taux de dette fiscale nette datée du 9 décembre 2000, il a mentionné qu'il exploitait un « commerce de vins ». L'activité qu'il a déclaré exercer selon ces documents n'est pas identique à celle qui est mentionnée sur l'extrait du registre du commerce, à savoir « propriétaire-encaveur ». Toutefois, l'effet de publicité positive du registre du commerce ne peut être opposé à l'AFC. Cette dernière pouvait parfaitement se fonder sur les informations que le recourant lui avait communiquées et n'avait d'ailleurs nulle raison de les confronter à celles ressortant du registre du commerce. On pourrait également ajouter à cela que le recourant ne saurait tirer nul profit de contradictions dont il est lui-même à l'origine.

Cela étant, il est vrai qu'en l'espèce, l'AFC a accepté les demandes d'adhésion du recourant au taux de dette fiscale nette de 2%, respectivement 2,3% dès le 1er janvier 2001. Elle a toutefois agi ainsi sur la base des informations erronées données par le recourant. Il était en effet difficile de comprendre qu'il était vigneron-encaveur sur la base des

indications données à l'appui de ses demandes. Il était au contraire permis de penser qu'il s'agissait bien d'un commerçant en vins. Dans ce contexte, aucun élément au dossier ne permet de dire que l'AFC aurait dû avoir des doutes sur l'activité ainsi annoncée. En effet, il ne peut lui être demandé de vérifier chaque information donnée par les assujettis, notamment en consultant des registres publics comme le registre du commerce, sous réserve de cas où des doutes apparaissent clairement. Tel n'était pas le cas en l'espèce. L'AFC n'était donc pas tenue de contrôler au-delà des informations fournies par le recourant sur sa demande d'adhésion. Dans ces circonstances, compte tenu des informations clairement erronées données par le recourant, il est manifeste que la décision d'accorder les taux de dette fiscale nette de 2%, respectivement 2,3% ne peut lier l'AFC. L'absence de contrôle à ce moment précis et l'accord donné par l'AFC ne pouvaient être compris par le recourant comme une confirmation selon laquelle l'administration tenait les taux de dette fiscale nette comme pouvant s'appliquer à une autre branche d'activité que celle décrite et donc comme à une renonciation à exiger le rétablissement d'une situation qui pouvait s'avérer illégale. Le principe de la bonne foi n'a donc pas été violé en l'espèce.

7. Enfin, dans la mesure où le recourant ne conteste pas les autres corrections apportées ressortant des décomptes complémentaires litigieux, il ne s'impose pas de les examiner plus précisément. Il convient toutefois de souligner, s'agissant des éventuelles difficultés financières du recourant, que le simple fait de ne pas être en mesure de s'acquitter de l'impôt réclamé par les décisions attaquées ne modifie en rien ce qui précède. Le recourant en tant qu'assujetti n'est pas chargé financièrement de l'impôt ; il ne peut donc en soi revendiquer une annulation de l'impôt au motif de difficultés financières (cf. arrêt non publié du Tribunal fédéral du 23 décembre 2002, en la cause A. [2A.344/2002], consid. 2.2). Cependant, une requête tendant à obtenir un plan de paiement n'est pas définitivement exclue, ceci dès que les décisions entreprises seront entrées en force (arrêts non publiés du Tribunal fédéral du 26 février 1999 [2A.267/1998], consid. 6, et du 21 mars 2006 [2A.269/2005]).

8.

8.1 Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté et les décisions entreprises confirmées.

8.2 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. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse les 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'espèce, il s'impose de mettre l'entier des frais de procédure, lesquels s'élèvent à

Fr. 4'000.--, à la charge du recourant qui succombe. En conformité de l'art. 64 PA, il n'est pas alloué d'indemnité à titre de dépens.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1. La jonction des causes A-1404/2006 et A-1405/2006 est ordonnée.
2. Le recours de X._____ du 10 janvier 2005 est rejeté et les décisions de l'Administration fédérale des contributions du 6 décembre 2004 sont confirmées.
3. Les frais de procédure par Fr. 4'000.--, 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. 4'000.--.
4. Il n'est pas alloué d'indemnité à titre de dépens.
5. Le présent arrêt est communiqué :
   - au recourant (acte judiciaire);
   - à l'autorité intimée (*******; acte judiciaire).

Le Juge Président: La Greffière:

Pascal Mollard Marie-Chantal May Canellas

Voies de droit
Contre le présent arrêt, un recours en matière de droit public peut être adressé au Tribunal fédéral. Il doit être déposé dans les trente jours qui suivent la notification de l'expédition complète, accompagné de l'arrêt attaqué. Le mémoire de recours, rédigé dans une langue officielle, doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et être signé. Il doit être remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, soit, à son attention, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (cf. art. 42, 48, 54 et 100 de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 [LTF], RS 173.110).

Date d'expédition :