VPB 69.12

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 14 juillet 2004 en la cause X. [CRC 2002-147])

Mehrwertsteuer (MWSTV). Steuerpflicht. Berechnung der Steuerschuld. Regelmässigkeit der Über- respektive Unterschreitung der Grenze von 4'000.-. Übergangsrecht.

Art. 19 Abs. 1 Bst. a, Art. 84 MWSTV.

- Im Zusammenhang mit der Berechnung der Steuerschuld darf die Höhe der verbleibenden geschuldeten Steuer regelmässig nicht mehr als Fr. 4'000.- betragen, damit eine Ausnahme von der Steuerpflicht gegeben ist. Die Tatsache, dass die Höhe von Fr. 4'000.- gelegentlich nicht überschritten wird, befreit nicht von der Steuerpflicht. Umgekehrt führt eine Überschreitung, welche sich in drei aufeinanderfolgenden Jahren nicht realisiert, zur Steuerbefreiung (E. 2c/bb und 4).

- Übergangsrecht. Die aufgehobenen Bestimmungen sowie die darauf gestützt erlassenen Vorschriften bleiben - unter Vorbehalt von Art. 84 MWSTV - auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Lieferungen, welche vollständig im Jahre 1994 ausgeführt worden sind, müssen - in Anbetracht der Tatsache, dass für diese Art. 84 Abs. 4 MWSTV nicht anwendbar ist - von solchen, welche lediglich teilweise im Jahre 1994 erbracht worden sind, unterschieden werden (E. 3a und 3b).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Assujettissement. Calcul de la dette fiscale. Régularité du dépassement ou du non-dépassement de la limite des Fr. 4'000.-. Droit transitoire.

Art. 19 al. 1 let. a, art. 84 OTVA.

- Lors du calcul de la dette fiscale, le montant d'impôt restant dû ne doit pas dépasser régulièrement Fr. 4'000.- par année pour qu'il y ait exemption. Le fait que les Fr. 4'000.- ne soient occasionnellement pas dépassés ne libère pas de l'assujettissement. A contrario, un dépassement qui n'est pas réalisé durant trois ans pratiquement d'affilée, conduit à l'exemption (consid. 2c/bb et 4).

- Droit transitoire. Les dispositions abrogées et leurs dispositions d'exécution restent applicables, sous réserve de l'art. 84 OTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. Les livraisons complètement exécutées en 1994 doivent être distinguées des livraisons partiellement exécutées en 1994, étant donné que pour les premières l'art. 84 al. 4 OTVA ne s'applique pas (consid. 3a et 3b).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Assoggettamento. Calcolo del debito fiscale. Regolarità del superamento o del mancato superamento del limite di Fr. 4'000.-. Diritto transitorio.

Art. 19 cpv. 1 lett. a, art. 84 OIVA.

- Nel calcolo del debito fiscale, affinché vi sia l'esonero, l'importo d'imposta ancora dovuto non deve superare in modo regolare Fr. 4'000.- all'anno. Il fatto che i Fr. 4'000.- a volte non siano superati non libera dall'assoggettamento. A contrario, se non vi è un superamento per tre anni che, praticamente, si susseguono, l'esonero è ammesso (consid. 2c/bb e 4).

- Diritto transitorio. Le disposizioni abrogate e le rispettive disposizioni d'esecuzione restano applicabili, con riserva dell'art. 84 OIVA, a tutti i fatti e rapporti giuridici sorti nel corso della loro durata di validità. Le forniture completamente eseguite nel 1994 devono essere distinte dalle forniture parzialmente eseguite nel 1994, dato che per le prime l'art. 84 cpv. 4 OIVA non è applicabile (consid. 3a e 3b).

Résumé des faits:

A. X exploitant un bureau de (...) à (...) depuis le 1er juillet 1990, requit, en date du (...) 1994, son immatriculation au registre des contribuables en qualité d'assujetti volontaire. Cependant, il revint sur cette requête lors d'un entretien téléphonique du 23 décembre 1994, par lequel il annonça qu'il dégageait pour l'année 1994 un chiffre d'affaires de Fr. 118'088.60 et une dette fiscale de Fr. 3'669.10. Par courrier du 23 décembre 1994, l'Administration fédérale des contributions (AFC) confirma que X ne devait en effet pas être assujetti, mais l'avertit que s'il devait remplir les conditions ultérieurement, il lui appartenait de s'annoncer dans les trente jours.

B. En date du 12 décembre 1998, l'AFC demanda à X des renseignements quant à sa situation, ce qu'il fit en remettant ses comptes de Pertes et Profits pour les années 1995 à 1997 ainsi que les montants de ses chiffres d'affaires et d'impôt préalable correspondant. L'AFC constata alors que X remplissait les conditions d'assujettissement depuis le 1er janvier 1996 et l'informa, en date du 3 février 1999, qu'il était dès lors inscrit au registre des contribuables avec effet rétroactif au 1er janvier 1996.

C. X contesta cet assujettissement par courrier du 3 mars 1999, au motif que le montant de sa dette fiscale était, pour les années en cause, régulièrement inférieur à Fr. 4'000.-. Par décision formelle du 11 janvier 2001, l'AFC confirma l'assujettissement de X dès le 1er janvier 1996, en alléguant que vu le montant de la dette fiscale pour 1995 de Fr. 4'319.30, les conditions d'assujettissement étaient dès lors remplies dès le 1er janvier 1996.

D. Le 8 février 2001, X, par l'intermédiaire de sa représentante, la Fiduciaire (...), déposa une réclamation contre la décision précitée, motif pris que son assujettissement ne devait pas être établi dans la mesure où l'impôt restant n'avait pas régulièrement dépassé les Fr. 4'000.-. En outre, et si son assujettissement devait être effectif dès 1996, il releva qu'il aurait dû être radié au 31 décembre 1996 puisque les conditions d'assujettissement n'étaient plus remplies. Par la suite et sur demande de l'AFC, X remit les documents requis, soit la liste des factures donnant droit à déduction de l'impôt préalable.

E. Par décision sur réclamation du 1er novembre 2002, l'AFC considéra que pour l'année 1995, le montant limite de la dette fiscale (Fr. 4'000.-) déterminant l'assujettissement avait été dépassé et qu'ainsi, le début de l'assujettissement obligatoire avait correctement été fixée au 1er janvier 1996. Néanmoins, l'AFC constata qu'au vu des pièces remises par l'assujetti, les conditions d'assujettissement n'étaient plus remplies durant les deux années suivantes, en ce sens que X était dès lors radié durant ces années et réinscrit dès le 1er janvier 1999 puisqu'il remplissait à nouveau les conditions d'assujettissement durant l'année 1998. Par conséquent, l'AFC admit partiellement et dans cette mesure la réclamation.

F. Par lettre signature du 28 novembre 2002, X (ci-après: le recourant), par l'intermédiaire de sa représentante, a interjeté un recours contre la décision sur réclamation de l'AFC devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou de céans). Il soutient que son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ne doit débuter que le 1er janvier 1999, les conditions n'étant pas remplies durant les années 1995 à 1998, précisément celles liées à la régularité du dépassement de la limite des Fr. 4'000.-, et conteste le mode de calcul tel qu'employé par l'AFC pour déterminer le montant d'impôt restant, notamment en relation avec les art. 83 ss de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures) concernant les dispositions transitoires applicables au changement de régime.

G. Par réponse du 3 février 2003, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais. Elle confirme l'argumentation développée dans sa décision sur réclamation en rajoutant que l'analyse faite par le recourant au sujet des dispositions transitoires de l'OTVA ne peut être suivie. L'AFC considère en effet que, dans le cas d'espèce, les contre-prestations encaissées en 1995, mais découlant de livraisons effectuées en 1994 sous l'ancien régime, doivent être assimilées aux contre-prestations encaissées provenant d'activités soumises à la TVA.

(...)

Extrait des considérants:

1. (...)

2.a.aa. Aux termes de l'art. 17 OTVA, est assujetti subjectivement, celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même s'il manque l'intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépassent annuellement Fr. 75'000.-. Demeure réservée la limitation de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, selon laquelle ne sont pas assujettis les entrepreneurs dont la dette fiscale nette s'élève à moins de Fr. 4'000.- en présence d'un chiffre d'affaires entre Fr. 75'000.- et Fr. 250'000.-. L'examen de la constitutionnalité de cette disposition n'est pas à revoir et celle-ci a notamment déjà été confirmée par la jurisprudence (décision de la Commission de céans du 3 décembre 1998, publiée dans la JAAC 63.76 consid. 3 p. 714 ss).

bb. Selon l'art. 21 al. 1 OTVA, le début matériel de l'assujettissement commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant, c'est-à-dire Fr. 75'000.-, a été atteint (Jean-Marc Rivier / Annie Rochat, Droit fiscal suisse - la taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 108 ss). Cette règle est en soi contraire au principe de la neutralité TVA et de l'égalité de traitement mais il est ainsi tenu compte du principe du transfert et du principe de la sécurité du droit. Sa constitutionnalité n'est dès lors pas contestée et ne saurait être remise en cause, comme le confirme la jurisprudence déjà rendue dans ce cadre (voir à ce sujet les décisions de la Commission de recours du 20 janvier 2003, publiée dans la JAAC 67.80 consid. 2 et également à la Steuer Revue [StR] 7-8/2003 p. 549, et du 3 décembre 1998, publiée dans la JAAC 63.76 consid. 3b/bb).

b.aa. Conformément à l'art. 45 al. 1 OTVA, l'entreprise qui remplit les conditions d'assujettissement matériel a le devoir de s'annoncer auprès de l'AFC dans les trente jours qui suivent le début de son assujettissement pour permettre son immatriculation dans le registre. Selon la jurisprudence, il appartient ainsi à l'assujetti de s'annoncer spontanément à l'autorité fiscale et non à celle-ci de le rechercher (décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 27 février 2002, en la cause E. [CRC 2001-055] consid. 4a/bb et du 5 janvier 2000, publiée dans la JAAC 64.83 consid. 2). Il doit donc examiner lui-même s'il remplit les conditions d'assujettissement subjectif à l'impôt et, en cas de doute, se renseigner auprès des autorités. S'il s'abstient de requérir les éclaircissements nécessaires, il ne peut par la suite invoquer ses connaissances lacunaires ou la violation du principe de la bonne foi pour s'opposer à une reprise d'impôt rétroactive (ATF du 21 mai 2003, en la cause O. [2a.191/2002] consid. 3.1.; Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 64 p. 727 consid. 4a). L'assujetti est, compte tenu du principe de l'auto-taxation, lié par ce qu'il a déclaré à l'AFC (ATF du 14 novembre
2003, en la cause X. [2a.304/2003] consid. 3.5; ATF du 2 juin 2003, en la cause A. [2A.320/2002] consid. 3.4.3.8.).

bb. Il s'ensuit qu'une entreprise qui est matériellement assujettie au sens de l'art. 17 et de l'art. 21 OTVA et qui ne s'est pas annoncée au moment opportun doit être immatriculée rétroactivement. Il y a «assujettissement» rétroactif puisqu'une entreprise est assujettie dès que les conditions sont réalisées. L'assujetti a donc le devoir d'imposer ces chiffres d'affaires. C'est une conséquence du principe de l'auto-taxation qui veut, qu'en matière de TVA, la déclaration et le paiement de l'impôt ont lieu selon le principe de l'auto-taxation (art. 37 OTVA; cf. Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5e édition, Zurich 1995, p. 384 s.). Cela signifie que l'assujetti lui-même est tenu de déclarer spontanément l'impôt et l'impôt préalable à l'AFC et qu'il doit verser à celle-ci l'impôt dû dans les soixante jours qui suivent l'expiration de la période de décompte. En d'autres mots, l'administration n'a pas à intervenir à cet effet. L'AFC n'établit le montant de l'impôt à la place de l'assujetti que si celui-ci ne remplit pas ses obligations (cf. Alois Camenzind / Niklaus Honauer, Manuel du nouvel impôt sur la taxe à la valeur ajoutée [TVA] destiné aux entreprises et conseillers fiscaux, éd. française par
Marco Molino, Berne 1996, p. 270). L'assujetti doit ainsi établir lui-même la créance fiscale le concernant; il est seul responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations imposables et du calcul correct de l'impôt préalable (cf. Commentaire du Département fédéral des finances de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994 [Commentaire DFF[71]], p. 38). A cette fin et selon l'art. 47 al. 1 OTVA, l'assujetti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre. S'il ne le fait pas, l'AFC procède alors par estimation (interne ou externe) ou en partant des bilans et compte de pertes et profits de l'assujetti. En pratique, l'AFC tient également compte de la charge préalable.

c.aa. Dans le cadre de la limitation de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, l'AFC a prévu deux méthodes de calcul pour déterminer la dette fiscale de l'entreprise et ainsi établir si celle-ci est assujettie ou pas. Selon les ch. 2.6 et 2.7 de la Brochure[72] «Assujettissement à la TVA» éditée par l'AFC en 1999 (ci-après: la Brochure), pour faciliter la détermination de l'assujettissement des petites entreprises, la dette fiscale nette peut en effet être calculée soit de manière simplifiée, c'est-à-dire à l'aide des taux prévus sur les achats de marchandises et/ou de matières premières additionné d'un taux forfaitaire (0.7% du chiffre d'affaire) pour les autres charges, soit, pour celui qui ne veut pas calculer l'impôt préalable selon cette méthode, de manière effective, ce qui signifie qu'il doit déterminer l'impôt dû exactement sur la base des factures d'achats moyennant la prise en compte des dépenses d'investissements et de moyens d'exploitation (décisions de la Commission de céans du 20 janvier 2003, publiée dans la JAAC 67.79 consid. 2b, et du 10 février 2004 consid. 2b).

bb. Aux termes de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, le montant d'impôt restant dû ne doit pas dépasser régulièrement Fr. 4'000.- par

année afin que l'exemption soit admise (décision de la Commission de céans du 3 décembre 1998, publiée dans la JAAC 63.76 consid. 6a). Il convient de bien saisir l'importance de l'expression «régulièrement». En soi, l'opérateur qui réussirait à prouver que, pour une année, les Fr. 4'000.- restants ne sont pas dépassés, devrait pouvoir revendiquer la radiation ou l'exemption (art. 21 al. 3 OTVA). Cependant, il pourrait s'ensuivre une succession de radiations et réinscriptions de l'assujetti manifestement contraire au principe de la rentabilité de l'impôt. Pour cette raison, l'OTVA exige que ce défaut de dépassement des Fr. 4'000.- se présente «régulièrement» et pose donc une condition supplémentaire à l'exemption. Selon la pratique administrative, l'expression «régulièrement» signifie plusieurs années et le fait que ce montant de Fr. 4'000.- ne soit occasionnellement pas dépassé ne libère effectivement pas de l'assujettissement (brochure «assujettissement à la TVA», août 1999). En résumé, le fait que pour une année isolée, le montant de Fr. 4'000.- ne soit pas atteint ne libère pas encore de
l'assujettissement. Cette question de la régularité devrait en soi être analysée chaque fois que l'on se situe entre les chiffres d'affaires réalisés de Fr. 75'000.- et Fr. 250'000.- (arrêt du Tribunal fédéral du 20 septembre 2000, en la cause X. [2A.429/1999] consid. 2).

3.a.aa. L'art. 8 al. 3 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de la Confédération suisse du 29 mai 1874 (aCst.)[73] confère au Conseil fédéral le mandat de régler le passage de l'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA) à la TVA. Or, la disposition ne fixe pas les principes à observer en matière de droit transitoire. Il s'ensuit qu'un pouvoir d'appréciation important a été concédé au Conseil fédéral (ATF 123 II 393 consid. 7; voir aussi ATF 123 II 446 consid. 8d). En dépit de cette latitude de décision relativement élevée, le Conseil fédéral reste néanmoins lié par la constitution, en particulier par les droits fondamentaux de l'art. 4 aCst. (égalité de traitement et interdiction de l'arbitraire), par le principe de non-rétroactivité des lois, par le principe de la neutralité concurrentielle, ainsi que par les principes généraux, notamment le principe de la proportionnalité (ATF 123 II 396 consid. 9). Les dispositions transitoires prises par le Conseil fédéral sur la base de l'art. 8 al. 3 disp. trans. aCst. et qui concerne l'application du droit de l'ancien IChA sont donc soumises pleinement au contrôle de la constitutionnalité, au contraire de l'ancien IChA (ATF 123 II 452
consid. 11a).

bb. Une réglementation transitoire doit rendre possible et faciliter l'introduction du nouveau droit ainsi qu'adoucir le passage de l'ancien au droit nouvellement adopté. Par la prescription de dispositions techniques et organisationnelles, la réglementation transitoire crée les conditions pour l'application du nouveau droit. Ainsi, elle tient compte d'éventuelles rigueurs pour les intéressés, en faisant entrer en vigueur certaines dispositions plus ou moins vite par rapport à la réglementation normale, en accordant des délais d'adaptation, ou encore en veillant à une introduction échelonnée de prescriptions plus sévères (ATF 123 II 395 consid. 9, ATF 123 II 446 consid. 9). Aux termes de l'art. 83 al. 1 OTVA, les dispositions abrogées et leurs dispositions d'exécution restent applicables, sous réserve de l'art. 84 OTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. Par ailleurs, conformément à l'art. 84 al. 1 OTVA, le nouveau droit s'applique aux opérations effectuées dès l'entrée en vigueur de la présente ordonnance. Le cas échéant, une réglementation transitoire peut déroger au droit définitif (ATF 123 II 398 consid. 9b). Cela étant, il y a lieu de distinguer, en
matière transitoire, entre les livraisons complètement exécutées en 1994 et les livraisons partiellement exécutées en 1994, étant donné que pour les premières, l'art. 84 al. 4 OTVA ne trouve pas application.

cc. Il y a lieu de rappeler qu'en principe, une réglementation transitoire peut déroger au droit définitif. C'est notamment le cas de l'art. 84 OTVA qui, dérogeant à l'art. 34 OTVA, relie la naissance de la créance fiscale à des faits qui se réalisent sous l'empire du nouveau droit (la survenance de l'opération), les paiements partiels encaissés auparavant ne servant que comme base imposable (ATF 123 II 398 consid. 9b; décisions de la Commission de céans du 28 septembre 2001, en la cause S. AG [CRC 2001-017] consid. 5a et du 20 janvier 2003, publiée dans la JAAC 67.83). Tel est également le cas, pour le principe de l'assujettissement, de l'art. 84 al. 2 OTVA, qui privilégie les opérations imposables par rapport aux «contre-prestations reçues» de l'art. 17 al. 5 let. b OTVA.

b.aa. S'agissant de l'assujettissement, l'art. 17 al. 5 let. a OTVA dispose que le chiffre d'affaires déterminant se calcule, pour les livraisons et les prestations de services soumises à l'impôt, selon les contre-prestations reçues. Aux termes de l'art. 84 al. 2 OTVA, pour déterminer si l'assujettissement commence avec l'entrée en vigueur de l'OTVA, le nouveau droit doit être appliqué aux opérations imposables selon l'OTVA qui ont été exécutées dans les douze mois précédents.

bb. En ce qui concerne l'imposition des opérations effectuées dans le cadre de livraisons complètement exécutées en 1994, la brochure «passage du régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires à celui de la taxe sur la valeur ajoutée», éditée par l'AFC en septembre 1994, stipule que font partie du dernier décompte IChA les livraisons (plus exactement leur valeur) exécutées jusqu'au 31 décembre 1994 et facturées entre le 1er janvier 1995 et le 28 février 1995. En outre, et le passage est en caractère gras, la facture doit être remise au destinataire jusqu'au 28 février 1995 (preuve à l'appui), être datée d'avant le 1er janvier 1995 et être comptabilisée au 31 décembre 1994. La règle de la comptabilisation au 31 décembre 1994 vaut aussi bien pour la méthode de décompte selon les contre-prestations reçues durant la période de décompte que pour celle selon les contre-prestations convenues (cf. les ch. 2.1.1. ab et 2.1.1. ba), règle qui ne figure en outre pas dans l'art. 83 al. 1 et l'art. 84 al. 1 OTVA, qui eux ne citent que l'expression «faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité». Encore faut-il qu'une règle formelle existe qui puisse apporter la preuve de cette naissance durant
l'année 1994. En édictant, dans ses Instructions, plus exactement dans sa brochure de passage de l'ancien au nouveau régime, l'exigence d'une comptabilisation durant la même période IChA, l'AFC n'a manifestement pas excédé son pouvoir de prendre toutes les dispositions nécessaires en matière de période transitoire. Une telle exigence apparaissait nécessaire, car sinon le contribuable aurait pu faire passer, à loisir ou trop aisément, des opérations dans le régime TVA en jouant sur la seule comptabilisation. Or, en l'absence de facturation, cette dernière constitue parfois le seul indice prouvant le moment de la naissance de l'opération. En outre, il apparaît assez nettement que les opérations d'une année doivent être comptabilisées de manière correspondante (ATF non publié du 31 mars 2003, en la cause S. AG [2A.399/2002] consid. 3.6). Il faut donc conclure que, pour éviter des abus, l'AFC pouvait adopter cette instruction formelle, écartant tout autre moyen de preuve de la naissance de l'opération en l'année 1994 (voir aussi, pour la brochure «passage IChA-TVA», la décision de la Commission de céans du 22 octobre 1996, publiée dans la JAAC 61.65 consid. 8 et traduite dans la Revue de droit administratif et de droit
fiscal [RDAF] 1997 II p. 295 ss).

Au niveau des prestations de services effectuées partiellement avant l'entrée en vigueur de l'OTVA, il sied de se référer au droit transitoire, précisément à l'art. 84 al. 4 OTVA. Selon cette disposition, les livraisons et les prestations de services qui sont partiellement effectuées avant l'entrée en vigueur de la présente ordonnance doivent être imposées conformément à l'ancien droit et être comptabilisées au 31 décembre 1994. Il faut ainsi que deux conditions soient réunies, d'une part que la prestation de services partielle ait été effectuée avant le 1er janvier 1995, d'autre part que celle-ci ait été comptabilisée au 31 décembre 1994. Pour celles qui sont partiellement exécutées après l'entrée en vigueur de la présente ordonnance, le nouveau droit est applicable.

Pour les paiements périodiques, partiels et par acomptes, encaissés et comptabilisés avant l'entrée en vigueur de la présente ordonnance, l'ancien droit est applicable dans la mesure où les livraisons et les prestations de services ont également été effectuées et comptabilisées avant l'entrée en vigueur de la présente ordonnance.

4.a.aa. En l'espèce, le recourant considère qu'il est à tort assujetti à la TVA pour l'année 1996, car les montants limites concernant le chiffre d'affaires et la dette fiscale ne seraient pas dépassés. Plus précisément, le recourant soutient qu'en application des dispositions transitoires de l'OTVA, afin de déterminer sa dette fiscale nette pour 1995 et ainsi voir s'il doit être assujetti dès le 1er janvier 1996, il considère que certaines de ses prestations («débiteurs» et «travaux en cours») selon le bilan au 31 décembre 1994 doivent être retranchés de son chiffre d'affaires de 1995. En effet, comme vu plus haut (consid. 2a/aa), si le chiffre d'affaires annuel de l'entreprise n'atteint pas Fr. 250'000.- et sa dette fiscale nette est inférieure à Fr. 4'000.-, l'entreprise tombe sous le coup de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA et n'est dès lors pas assujettie.

bb. Afin de déterminer si le recourant est assujetti ou pas, il sied d'examiner si son chiffre d'affaires et sa dette fiscale nette pour l'année 1995 ne dépassent pas les montants limites pour pouvoir être assujetti durant l'année suivante, soit 1996. A cet effet, il convient de calculer l'impôt préalable à déduire de l'impôt dû sur le chiffre d'affaires en partant soit de la méthode simplifiée, soit de la méthode effective. En tenant compte des chiffres avancés par le recourant, l'AFC a donc établi l'impôt préalable du recourant pour 1995 à l'aide de la méthode simplifiée, laissant ainsi apparaître une dette fiscale de Fr. 4'698.-, soit supérieure à la limite des Fr. 4'000.-. Néanmoins, le recourant conteste le mode de calcul de sa dette fiscale tel qu'utilisé par l'AFC qui ne répondrait pas aux exigences des dispositions transitoires de l'OTVA (art. 83 et suivants). Il s'agit donc de vérifier le calcul du chiffre d'affaires de l'année 1995 puisque ce dernier est déterminant dans le calcul qui doit être effectué pour fixer la somme d'impôt restant dû qui, afin qu'il y ait assujettissement, doit être supérieure à Fr. 4'000.-.

b.aa. S'agissant du principe de l'assujettissement pour l'année 1996, la Commission de céans relève qu'il n'est pas question ici d'un assujettissement en raison d'un début d'activité, mais bien d'un assujettissement normal, tenant compte de l'activité de l'année précédente. Il n'est d'ailleurs pas contesté par les parties que la question de l'assujettissement pour l'année 1996 doit être résolue par le biais du chiffre d'affaires déterminant réalisé en 1995, chiffre d'affaires dont la fixation pose ici problème. Contrairement à ce que semble dire l'autorité fiscale, concernant l'assujettissement, c'est bien l'art. 17 al. 5 let. a OTVA qui doit trouver ici application et non pas l'art. 84 al. 2 OTVA qui s'applique clairement et uniquement pour l'assujettissement de l'année 1995 (voir les termes «pour déterminer si l'assujettissement commence avec l'entrée en vigueur de la présente ordonnance»). A l'évidence, l'autorité fiscale devait se conformer à l'art. 17 al. 5 let. a OTVA, qui reprend ses droits pour l'année 1996, et sous cet angle, le recours doit être admis pour deux raisons. D'une part, le calcul devant se faire en ayant recours aux seules contre-prestations reçues (art. 17 al. 5 let. a in fine OTVA), il ne saurait
être question de prendre en compte les «débiteurs ouverts» au 31 décembre 1994, ainsi que les «travaux en cours» à la même date, encore moins d'ailleurs les «débiteurs ouverts» au 31 décembre 1995 (décision de la Commission de recours du 20 janvier 2003, publiée dans la JAAC 67.79 consid. 3d; brochure «Assujettissement à la TVA» ch. 3.4. e contrario). D'autre part, ces contre-prestations reçues en 1995 doivent se référer à des opérations imposables à la TVA. Or, s'agissant de l'objet de l'impôt - et non le sujet -, il fait nul doute, au vu du dossier, que les opérations visées par les débiteurs au 31 décembre 1994, ainsi que les travaux en cours à la même date ont été complètement réalisées en 1994. Cela étant, conformément à l'art. 83 al. 1 et à l'art. 84 al. 1 OTVA, elles ne tombent pas sous le coup de la TVA et ne sauraient non plus fonder un assujettissement TVA, même si les contre-prestations étaient reçues en 1995.

bb. Au surplus, le recours doit également être admis pour une autre raison, à savoir que l'impôt restant dû n'a pas - régulièrement - dépassé Fr. 4'000.- par année. En effet, en l'occurrence, il est admis que durant deux ans, soit pour les années 1996 et 1997, les Fr. 4'000.- d'impôt restant n'ont pas été atteints et il est vraisemblable que ce seuil n'a pas non plus été dépassé pour l'année 1994. Même si elle était atteinte pour l'année 1995, il y a lieu de constater que la limite n'a pas été dépassée en 1994, 1996 et 1997, soit de manière régulière. Au regard de la pratique administrative qui parle de «plusieurs» années (brochure «assujettissement à la TVA», août 1999, p. 15, ch. 2.4. in fine), il y a lieu de considérer que deux années qui se suivent remplissent déjà la condition exigée de «régularité». Or, en l'espèce, le dépassement n'a pas été réalisé durant trois ans qui, pratiquement, se suivent. Il s'impose donc d'admettre que le montant d'impôt restant n'a -régulièrement - pas dépassé Fr. 4'000.- par année, de sorte que l'exemption au sens de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA s'impose également pour l'année 1996.

c. Au vu des considérations qui précèdent, l'assujettissement du recourant n'est dès lors réalisé qu'à partir du 1er janvier 1999.

5. (...)

[71] Peut être obtenu auprès de l'Office fédéral des constructions et de la logistique (OFCL), CH-3003 Berne.
[72] Les imprimés concernant l'ancienne OTVA de 1994 sont en vente auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la TVA, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne, ou par fax 031 325 72 80
[73] Peut être consultée sur le site Internet de l'Office fédéral de la justice à l'adresse http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0007.File.tmp/bv-alt-f.pdf

Dokumente der SRK