

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 20 novembre 2002 en la cause X [CRC 2001-114])

Mehrwertsteuer. Ermessenseinschätzung. Eigenverbrauch (Art. 8 Abs. 1 Bst. a MWSTV). Bemessungsgrundlage.

- Bedingungen der Ermessenseinschätzung gemäss Art. 48 MWSTV (E. 4). Externe Schätzungsverfahren. Bestätigung der Begründetheit der durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) angewandten Schätzmethode (E. 6a).
- Sind die Bedingungen der Ermessenseinschätzung gegeben, obliegt der Nachweis der Fehlerhaftigkeit der Schätzung dem Steuerpflichtigen (E. 4). Im vorliegenden Fall gelingt diesem der Beweis des Ausführungsdatums der in Frage stehenden Arbeiten nicht (E. 6b).
- Eigenverbrauch. Allgemeines (E. 5a).
- Bauarbeiten an Räumlichkeiten, die zuerst zu steuerbaren Zwecken genutzt und später einem Dritten unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurden, sind gemäss Art. 8 Abs. 1 Bst. a MWSTV und nicht gemäss Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTV zu versteuern (E. 5b und 6).
- Teilweise Gutheissung und Rückweisung an die ESTV zur Berechnung der Bemessungsgrundlage aufgrund der Kosten, die den Anspruch auf Vorsteuerabzug begründet haben (und nicht gemäss dem Wert, der einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde) und allfälliger Abschreibungen (E. 6c und 7).

Taxe sur la valeur ajoutée. Taxation par estimation. Prestations à soi-même (art. 8 al. 1 let. a OTVA). Base imposable.

- Conditions de la taxation par estimation selon l'art. 48 OTVA (consid. 4). Procédure d'estimation externe. Confirmation du bien-fondé de la méthode d'estimation choisie par l'Administration fédérale des contributions (AFC) (consid. 6a).
- Si les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est à l'assujetti qu'il revient d'apporter la preuve du caractère erroné de l'estimation (consid. 4). Date d'exécution des travaux non prouvée par l'assujetti en l'espèce (consid. 6b).
- Prestations à soi-même. Généralités (consid. 5a).
- Des travaux de construction exécutés sur des locaux qui ont été utilisés à des fins imposables avant d'être ensuite mis à disposition d'un tiers à titre gratuit sont imposables selon l'art. 8 al. 1 let. a OTVA et non selon l'art. 8 al. 2 let. a OTVA (consid. 5b et 6c).
- Admission partielle et renvoi à l'AFC pour calcul de la base imposable en fonction de la valeur des frais ayant donné droit à la déduction de l'impôt préalable (et non de la valeur qui serait facturée à un tiers indépendant) et d'éventuels amortissements (consid. 6c et 7).

Imposta sul valore aggiunto. Tassazione sulla base di una stima. Consumo proprio (art. 8 cpv. 1 lett. a OIVA). Base imponibile.

- Condizioni della tassazione sulla base di una stima secondo l'art. 48 OIVA (consid. 4). Procedura di stima esterna. Conferma della fondatezza del metodo di stima scelto dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC; consid. 6a).
- Se sono realizzate le condizioni della tassazione sulla base di una stima, tocca al contribuente fornire la prova del carattere errato della stima (consid. 4). Nella fattispecie, l'assoggettato non ha provato la data d'esecuzione dei lavori (consid. 6b).
- Consumo proprio. Elementi generali (consid. 5a).
- I lavori di costruzione eseguiti su locali che sono stati utilizzati a fini imponibili prima di essere messi a disposizione di un terzo a titolo gratuito sono imponibili secondo l'art. 8 cpv. 1 lett. a OIVA e non secondo l'art. 8 cpv. 2 lett. a OIVA (consid. 5b e 6c).
- Ammissione parziale e rinvio all'AFC per il calcolo della base imponibile in funzione del valore delle spese che hanno dato diritto alla deduzione dell'imposta precedente (e non del valore che sarebbe fatturato a un terzo indipendente) e di eventuali ammortamenti (consid. 6c e 7).

Résumé des faits:

A. X exploite à Y une entreprise de menuiserie et de charpente. Durant les années 90, il a procédé à des travaux d'agrandissement de son atelier. Il est en outre propriétaire de divers immeubles. Il 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 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures).

B. Durant les mois d'avril, de juin et de septembre 1999, l'AFC effectua un contrôle dans l'entreprise de l'assujetti, contrôle à l'occasion duquel elle constata que la comptabilité n'était pas tenue de façon conforme aux règles légales.

Concernant l'année 1994, l'AFC constata qu'un montant de Fr. 319'734.- pour travaux complémentaires à son chalet n'avait pas été activé et lui débita Fr. 14'207.- à titre d'impôt de consommation particulière au sens de 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), par décompte complémentaire (DC) du 17 septembre 1999. Ce décompte fut confirmé par une décision du 11 décembre 2000, qui entra en force.

La comptabilité déficiente amena également l'AFC à reconstituer les chiffres d'affaires réalisés durant la période du 1er janvier 1996 au 31 décembre 1998. Par DC du 17 septembre 1999, elle réclama un montant de Fr. 46'841.-, plus intérêt moratoire dès le 30 août 1997. Elle prit notamment en compte pour le chiffre d'affaires de l'année 1996 deux montants: Fr. 350'000.- pour des travaux d'étude et d'essais de pavillons de jardin (imposés à 0%) et Fr. 450'000.- concernant des travaux d'agrandissement de

l'atelier du contribuable (dont Fr. 350'000.- imposés au titre de prestations à soi-même, puisque mis à disposition du fils du contribuable).

C. Par décision du 7 février 2000, l'AFC confirma le rappel d'impôt de Fr. 46'841.- pour la période du 1er janvier 1996 au 31 décembre 1998. Dans le délai utile, le contribuable, représenté par la fiduciaire Z, attaqua partiellement cette décision, en contestant le chiffre d'affaires retenu par l'AFC pour l'année 1996. Il estima qu'aucune taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ne devait être perçue pour la mise à disposition de son fils de l'atelier de l'entreprise, invoquant le fait que l'atelier avait été agrandi pour permettre le démarrage d'une nouvelle activité (qui avait été ensuite abandonnée). Par décision sur réclamation du 27 juin 2001, l'AFC rejeta la réclamation et considéra que X devait encore verser Fr. 16'520.05 de TVA, la première décision étant entrée en force pour un montant de Fr. 30'320.95.

D. En date du 25 juillet 2001, X (ci-après: le recourant), par le biais de son représentant, a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou de céans), concluant à l'annulation partielle de la décision sur réclamation de l'AFC du 27 juin 2001. De son point de vue, comme les travaux d'agrandissement de l'atelier mis à disposition de son fils ont été effectués partiellement en 1993 et 1994, qu'ils ont donc de cette manière été soumis à l'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA), la TVA ne peut pas être reprise sur les montants relatifs à ces travaux. Il réclame donc un crédit d'impôt de Fr. 10'680.75.

E. Par réponse du 13 septembre 2001, l'AFC conclut au rejet du recours. Elle a confirmé les arguments développés dans sa décision sur réclamation. Au surplus, elle a précisé certaines affirmations du recours, qui à son avis pouvaient prêter à confusion, rappelant que les montants d'investissement liés au démarrage d'une nouvelle activité avaient été imposés à 0%. Concernant les faits de l'année 1993 et 1994 invoqués dans le recours, elle a estimé que l'exercice 1993 était prescrit et que les corrections concernant l'année 1994 étaient entrées en force. Se prononçant néanmoins sur leur bien-fondé, elle a considéré que l'absence de comptabilité probante, pour l'année 1994 du moins, ainsi que d'autres moyens de preuve, empêchait leur prise en compte.

En date du 31 juillet 2002, la Commission de recours a procédé à une mesure d'instruction demandant à l'AFC de se prononcer sur sa pratique en matière d'estimation, et ses éventuelles exceptions. Elle a également souhaité savoir si un chiffre d'affaires, même minime, avait été réalisé par le recourant dans le cadre de la fabrication de pavillons de jardin.

Les autres faits seront repris, pour autant que besoin, dans la partie «En droit» de la présente décision.

Extrait des considérants:

1. (...)

2. (...)

Selon la jurisprudence, on peut attendre de l'assujéti qu'il invoque les faits à son avantage et également qu'il fournisse les preuves correspondantes, si des doutes quant à leur exactitude devaient surgir (Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 62 p. 424 consid. 2b; JAAC 65.104 consid. 2; décision non publiée de la Commission de céans du 16 avril 1999, en la cause C. [SRK 1998-001], consid. 4a/bb).

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 doit prouver les faits qu'il allègue pour en déduire un droit. Autrement dit, il incombe à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et à l'administration de démontrer l'existence de ceux qui imposent une obligation en sa faveur (décision non publiée de la Commission de céans du 13 novembre 2000, en la cause C. [SRK 1999-094], consid. 3a). Le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, 2e éd., Berne 2002, p. 178; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n° 2021, p. 419).

3. (...)

4. (...)

a.cc. Aux termes de l'art. 48 OTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets, ou si les résultats présentés par l'assujéti ne correspondent manifestement pas à la réalité, l'AFC procède à une estimation dans les limites de son pouvoir d'appréciation. La taxation par estimation est une sorte de taxation d'office que l'autorité se voit dans l'obligation d'utiliser en cas de lacunes de la comptabilité. La taxation par estimation peut être soit interne, soit externe. La taxation interne, sans et sous réserve d'un contrôle sur place, survient à la suite d'une non-remise de décomptes, tandis que la taxation externe est exécutée à la suite d'un contrôle sur place (sur cette distinction, cf. Pascal Mollard, TVA et taxation par estimation, in: Archives vol. 69 p. 520 ss). Lorsqu'elle procède par voie d'évaluation, l'autorité de taxation doit choisir la méthode d'estimation qui lui permet le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise en cause (JAAC 64.83 consid. 3a, JAAC 63.27 consid. 4a et b; Mollard, op. cit., p. 550 ss). Entrent en ligne de compte, d'une part, les méthodes qui tendent à compléter ou reconstruire une comptabilité déficiente et, d'autre part, celles qui s'appuient sur des chiffres d'expérience en relation avec des résultats partiels incontestés ressortant de la comptabilité (Archives vol. 63 p. 239, vol. 52 p. 238 consid. 4).

Dans la procédure de recours, l'assujéti peut contester l'estimation du chiffre d'affaires aval en tant que telle et il a la possibilité de fournir les moyens de preuve nécessaires, afin d'attester du caractère manifestement erroné de l'estimation effectuée par l'administration. Si les conditions de la taxation par voie d'estimation sont remplies, c'est à lui qu'il revient d'apporter la preuve du caractère erroné de l'estimation (cf. à propos de l'IChA, qui connaissait déjà le procédé de l'estimation: Archives vol. 61 p. 819 consid. 3a, vol. 58 p. 384 consid. 3b; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 12 novembre 1998, en la cause E. AG [2A.55/1998], consid. 4, 6b et 6 et les références citées; concernant la TVA: JAAC 64.47 consid. 5b, traduit dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2000, 2e partie, p. 350; décisions non publiées de la Commission de recours du 31 octobre 2001, en la cause H. [CRC 2001-034], consid. 4c, et du 29 octobre 1999, en la cause H. [SRK 1998-102 et SRK 1998-103], consid. 5, confirmée par le Tribunal fédéral en date du 21 juin 2000 [2A.580/1999]). Dans la mesure où l'AFC a le droit et le devoir de rectifier le montant dû par voie d'estimation, il appartient au contribuable qui a présenté une comptabilité inexacte et qui est dans l'incapacité d'établir que l'estimation faite par l'administration ne

correspond manifestement pas à la réalité de supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée (par rapport à l'ICHA, voir ATF 105 Ib 186 consid. 4c; Archives vol. 52 p. 509; concernant la TVA: décision non publiée de la Commission de recours du 31 juillet 2002, en la cause B. [CRC 2001-009], consid. 4a/cc). Ce n'est qu'au moment où l'assujetti apporte la preuve du fait que l'instance précédente a commis involontairement d'importantes erreurs d'appréciation lors de l'estimation que la Commission fédérale de recours en matière de contributions remplace par sa propre appréciation celle de l'instance précédente.

Même si, sur la base de l'art. 49 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), elle peut en principe revoir la décision attaquée avec un plein pouvoir de cognition, la Commission de recours s'impose cependant une certaine retenue dans l'examen de l'opportunité d'une décision portant sur une estimation. Eu égard toutefois à son caractère d'instance spécialisée, la limitation de son pouvoir d'examen va moins loin que celle dont faisait preuve le Tribunal fédéral, lorsque les décisions sur réclamation pouvaient être directement attaquées auprès de lui. Par ailleurs, la Commission de recours examine avec un plein pouvoir de cognition si les conditions de droit matériel présidant à la conduite d'une estimation sont remplies (JAAC 63.27 consid. 5c/bb; décision non publiée du 26 août 1998, en la cause. S. [CRC 1997-077], consid. 2a; Mollard, op. cit., p. 557 s.; André Moser, in Moser/UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998 ch. 2.62 in fine).

5.a. Selon l'art. 8 al. 2 let. a ch. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale de 1874 (aCst.[13]), sont soumises à l'impôt les livraisons de biens et les prestations de services qu'une entreprise effectue à titre onéreux sur le territoire suisse (y compris la livraison à soi-même). Les prestations à soi-même sont imposables (art. 4 let. c OTVA). Aux termes de l'art. 8 al. 1 let. a OTVA, il y a prestation à soi-même lorsque l'assujetti prélève de son entreprise des biens, ou des éléments les composant, ayant ouvert droit à une déduction totale ou partielle de l'impôt préalable pour les affecter à des fins étrangères à l'entreprise, en particulier à ses besoins privés ou à ceux de son personnel. Peuvent être des biens au sens du dit alinéa aussi bien des biens mobiliers que des biens immobiliers (cf. l'exemple 2 du point 3.2.1.2 de la brochure de l'AFC de novembre 1996 «Prestations à soi-même»[14], Rudolf Schumacher, Commentaire de l'art. 9 al. 1 LTVA, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, p. 96, la formulation de l'art. 9 al. 1 LTVA étant semblable à celle de l'art. 8 al. 1 OTVA).

En vertu de l'art. 8 al. 2 let. a OTVA, il y a également prestation à soi-même lorsque l'assujetti exécute des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à disposition à titre onéreux, à des fins d'usage ou de jouissance ou lorsqu'il fait exécuter ces travaux (art. 14 ch. 16 et 17 OTVA), sans avoir opté pour l'imposition (cf. sur la ratio legis de cette disposition, la décision non publiée de la Commission de céans du 12 août 2002, en la cause C. [CRC 2001-051], consid. 3).

La Commission de recours a déjà eu l'occasion de se prononcer tant sur la constitutionnalité de l'art. 8 al. 1 let. a OTVA (JAAC 64.81 consid. 4b) que sur celle de l'art. 8 al. 2 let. a et b OTVA (arrêt du Tribunal fédéral du 30 mars 2001, en la cause M. [2A.451/1998], consid. 3c, traduit dans la RDAF 2001, 2e partie, p. 389, et la décision y relative de la Commission de céans du 29 juillet 1998, consid. 4d; JAAC 65.103 consid. 6d et les références citées; décision non entrée en force et non publiée de la Commission de céans du 21 août 2002, en la cause G. [CRC 2000-050], consid. 2), constitutionnalité qu'elle a confirmée.

b. Selon l'art. 26 al. 3 let. a OTVA, la base d'imposition, dans les cas de l'art. 8 al. 1 OTVA, se calcule pour les biens immobiliers neufs sur le prix d'achat de ces biens et pour les biens immobiliers qui ont été utilisés sur la valeur marchande de ces biens au moment du prélèvement. De l'avis de l'AFC (brochure «Prestations à soi-même», point 3.2.1.2), cette valeur doit toujours correspondre au prix qui aurait dû servir de base pour l'imposition des prestations à soi-même si l'immeuble n'avait pas été utilisé à des fins imposables. La notice n° 22 de l'AFC concernant l'imposition des prestations à soi-même en cas de changement d'affectation (décembre 1995)[15] décrit les amortissements qu'il est possible de faire valoir.

Selon l'art. 26 al. 3 let. b OTVA, la base d'imposition, dans les cas de l'art. 8 al. 2 OTVA, correspond au prix (sans la valeur du sol) qui serait facturé pour la livraison à un tiers indépendant.

6.a. En l'espèce, l'assujetti a fait l'objet d'un contrôle externe. Les conditions d'une taxation par estimation au sens mentionné ci-dessus étaient remplies. L'AFC n'a pas choisi l'option de la taxation par estimation pure, mais a plutôt cherché à se fonder sur des corrections ponctuelles - les montants activés par le recourant lui-même - lui permettant de reconstruire la comptabilité déficiente. L'AFC a estimé que c'était la méthode d'estimation qui lui permettait le plus possible de tenir compte des conditions particulières prévalant dans l'entreprise du recourant. Au surplus, le recourant ne conteste pas le fait que les conditions d'une taxation par estimation étaient réalisées. Seul demeure litigieux le point de savoir si l'AFC a agi conformément au droit en considérant que les travaux d'agrandissement de l'atelier partiellement mis à disposition de son fils ont été effectués en 1996 et que sur les 450'000 francs investis pour ces travaux Fr. 350'000.- doivent être imposés au titre de prestation à soi-même au sens de l'art. 8 al. 2 let. a OTVA.

b.aa. Etant donné que les 450'000 francs en cause ont été activés en 1996, l'AFC est partie de l'idée que c'est également dans le cadre de cette période fiscale qu'ils devaient être imposés. Le recourant soutient par contre dans son recours qu'une partie de ces travaux a été effectuée en 1993 et 1994 et qu'elle a de cette manière déjà été soumise à l'ICHA.

Il ressort des notes de l'inspecteur de l'AFC que, durant les années 1995 et 1996, le recourant a investi dans la conception et la construction de cabanes de jardin, projet qui a malheureusement dû être abandonné. Dans sa réclamation du 25 février 2000, le recourant a effectivement attribué ces 450'000 francs aux travaux liés au démarrage de cette nouvelle activité. Il indique que c'est suite à l'échec de cette nouvelle orientation professionnelle que les locaux ont été mis à la disposition de son fils. Il a ainsi rejoint implicitement les constatations de l'inspecteur, avant de les contester devant la Commission de céans.

La date d'activation du montant relatif à ces travaux ainsi que le contexte d'incurie comptable dans lequel ils s'insèrent sont déjà en tant que tels de nature à emporter l'adhésion de la Commission de céans à l'appréciation de l'AFC. Il y a cependant encore lieu d'examiner les pièces fournies par le recourant.

bb. En premier lieu, le recourant fournit des copies de ses décomptes ICHA pour les périodes du 2e trimestre 1993 au 2e trimestre 1994 - faisant état d'un montant total de Fr. 175'000.- pour les travaux propres. Le décompte du 3e trimestre 1993 fourni par le recourant dans la présente procédure diffère du décompte en main de l'AFC, en ce sens qu'il indique Fr. 45'000.- de travaux propres alors que le décompte en main de l'AFC n'indique aucun montant. Etant donné que cette période fiscale est prescrite, le recourant ne peut plus exiger de correction. Pourraient donc être pris en compte au plus Fr. 130'000.- au titre de

travaux propres. Encore faut-il être sûr que ces 130'000 francs correspondent bien aux travaux effectués dans l'atelier, et non sur d'autres immeubles du recourant. A l'appui de son argumentation, le recourant fourni deux comptes de résultat (les autres pièces n'apportant aucune information relative à la question, elles ne seront pas étudiées). Le premier compte de résultat, intitulé «compte de résultat au 31.1.1994», mais portant l'inscription «1993» et faisant état d'une perte nette au 31 janvier 1993, indique un montant de Fr. 145'000.- au titre de propres travaux. Le 2e compte de résultat, intitulé «compte de résultat au 31.1.1994, mais portant correction au 31.12.1994» et faisant également état d'une perte nette au 31 janvier 1993 (qui diffère de la perte indiquée dans le 1er compte de résultat), indique un montant de Fr. 30'000.- au titre de propres travaux. L'addition de ces deux montants équivaut au montant allégué par le recourant pour les travaux qui auraient été effectués sur l'atelier en 1993 et 1994. Cette correspondance ne suffit toutefois pas. Tout d'abord, il faut constater que ces comptes de résultat présentent des incohérences non seulement entre eux, mais aussi à l'occasion d'une comparaison avec les montants de travaux propres déclarés à l'AFC ainsi qu'avec les montants rectifiés par celle-ci à l'occasion du contrôle sur place - ils ne correspondent ni aux uns ni aux autres. Au surplus, ils ne sont étayés par aucune pièce justificative. De ce fait, il est impossible de déterminer si les montants figurant dans les comptes de résultat concernent les travaux relatifs à l'agrandissement de l'atelier ou d'autres travaux propres, ce qui est parfaitement plausible vu le nombre d'immeubles que possède le recourant.

Etant donné que le recourant est dans l'incapacité d'établir que la méthode de reconstruction appliquée par l'administration ne correspond manifestement pas à la réalité, il lui revient de supporter les désavantages d'une situation illégale qu'il a lui-même créée. La Commission part donc de l'idée que les 450'000 francs activés en 1996 correspondent à des travaux effectués en 1995-1996, qu'ils doivent donc être analysés, et le cas échéant imposés, dans le cadre de cette période fiscale.

c. L'AFC a estimé que, sur les 450'000 francs activés en 1996 pour des travaux propres, Fr. 350'000.- devaient être imposés au titre de prestation à soi-même au sens de l'art. 8 al. 2 let. a OTVA. De son point de vue, en effectuant ces travaux, le recourant a exécuté des travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à disposition à titre onéreux, à des fins d'usage ou de jouissance.

Il ressort toutefois du dossier que ces travaux ont été réalisés dans l'objectif d'une nouvelle activité imposable (fabrication de cabanes de jardin), qui nécessitait un espace de travail plus vaste. Il s'agissait clairement de travaux réalisés pour l'entreprise ouvrant le droit à déduction de l'impôt préalable; le recourant n'a pas effectué les travaux en cause pour fournir à son fils un local de travail. La nouvelle activité a d'ailleurs été exercée (la présence du recourant comme exposant au Comptoir suisse en 1995 et 1996 en est une preuve) et a dégagé un chiffre d'affaires, aussi minime soit-il.

Peu de temps après l'exécution des travaux d'agrandissement de l'atelier, le recourant a mis une partie de l'atelier à disposition de son fils à titre gratuit. A ce moment, l'art. 8 al. 2 let. a OTVA n'était pas applicable, puisque la mise à disposition de locaux qui ont été utilisés à des fins imposables après l'exécution de travaux de construction n'est pas assimilable à l'exécution de travaux sur des constructions destinées immédiatement à la vente ou à être mises immédiatement à disposition. L'art. 8 al. 2 let. b OTVA n'était pas applicable non plus, puisque les travaux d'agrandissement de l'atelier avaient été effectués, on l'a vu, aux fins de l'entreprise en vue d'une activité imposable. Quant à l'art. 26 al. 2 3e phrase OTVA, il n'entrait pas non plus en considération en l'espèce, vu que l'on ne se trouvait pas dans le cadre d'un rapport d'échange, mais dans celui d'une mise à disposition à titre gratuit. De l'avis de la Commission de recours, on se trouvait donc en présence d'une prestation à soi-même au sens de l'art. 8 al. 1 let. a OTVA, survenue certes rapidement après l'agrandissement de l'atelier, mais qui n'en reste pas moins soumise aux règles de l'art. 8 al. 1 let. a OTVA, et non pas à celles de l'art.

8 al. 2 let. a OTVA concernant seulement les travaux sur des constructions, nouvelles ou existantes, destinées à être aliénées à titre onéreux ou mises à disposition à titre onéreux, à des fins d'usage ou de jouissance.

Il convient encore de constater que la prestation à soi-même ne concerne pas l'ensemble de l'agrandissement de l'atelier du recourant, puisqu'il ressort de la décision attaquée que seule une partie de la nouvelle surface de travail est mise à disposition de son fils.

Les conséquences de cette divergence d'appréciation entre l'AFC et la Commission de céans ne sont pas négligeables (application de l'art. 8 al. 1 let. a ou de l'art. 8 al. 2 let. a OTVA): en effet, dans le cas d'une prestation à soi-même au sens de l'art. 8 al. 1 let. a OTVA, c'est au plus la valeur des frais ayant donné droit à la déduction de l'impôt préalable (et non la valeur qui serait facturée à un tiers indépendant) qui est déterminante et la prise en compte d'éventuels amortissements s'impose; la base imposable est donc potentiellement moindre.

7.a. Eu égard aux considérations qui précèdent, le recours doit être partiellement admis au sens du consid. 6c ci-dessus. Il importe par ailleurs, au vu des circonstances et de la situation de l'état de fait, de renvoyer la cause à l'AFC, afin qu'elle liquide le dossier en tenant compte des principes énoncés au consid. 5b et qu'elle calcule à nouveau la base imposable.

(...)

[13] 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

[14] Peut-être obtenue auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la TVA, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne ou par fax au 031 325 72 80

[15] Peut-être obtenue auprès de l'Administration fédérale des contributions (AFC), Division principale de la TVA, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne ou par fax au 031 325 72 80.

Dokumente der SRK