

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 1er avril 2003 en la cause C. SA [CRC 2001-141])

Geschäftsaufgabe. Anwendbarkeit von Art. 45 Abs. 2 und 3 MWSTV. Berücksichtigung der vom Mehrwertsteuerpflichtigen gemachten Angaben bei der internen Schätzung.

- Die Bestimmung von Art. 45 Abs. 2 und 3 MWSTV findet keine Anwendung, wenn die Frage der Mehrwertsteuerpflicht und damit auch der Eintrag in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen strittig ist, da in diesem Fall der Betroffene keinen Grund hat, anlässlich der Geschäftsaufgabe seine Streichung aus dem Register der Mehrwertsteuerpflichtigen zu verlangen (E. 3b).

- Bezüglich des Termins der Geschäftsaufgabe ist auf das vom Mehrwertsteuerpflichtigen angegebene Datum abzustellen, solange dieses glaubwürdig erscheint (E. 3c).

- Bei einer internen Schätzung ist es allgemein gerichtlich bekannt, dass sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) - sofern vorhanden und glaubwürdig - auf die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung abstützt, um den erzielten Umsatz zu schätzen. Vorliegend wurde das Prinzip der Rechtsgleichheit in diesem Zusammenhang verletzt (E. 4a).

- Erinnerung an die Rechtsprechung, wonach der Vorsteuerabzug durch die ESTV grundsätzlich nicht geschätzt wird (E. 4a/ee).

Cessation d'activité. Applicabilité de l'art. 45 al. 2 et 3 OTVA. Prise en compte des données produites par l'assujéti en cas d'estimation interne.

- L'art. 45 al. 2 et 3 OTVA n'est pas applicable lorsque la question de l'assujettissement, et dès lors de l'inscription au registre des assujettis, est litigieuse, étant donné que dans ce cas de figure l'intéressé n'a pas de raison de demander sa radiation du registre lors de sa cessation d'activité (consid. 3b).

- Concernant la date de cessation d'activité, il convient de tenir compte de la date invoquée par l'assujéti, lorsqu'elle est plausible (consid. 3c).

- En cas d'estimation interne, il est de notoriété judiciaire que l'Administration fédérale des contributions (AFC) se fonde, s'ils sont produits et sont crédibles, sur le bilan et le compte de pertes et profits pour estimer le chiffre d'affaires réalisé. En l'espèce, violation du principe de l'égalité de traitement dans ce contexte (consid. 4).

- Rappel de la jurisprudence selon laquelle il n'y a, en principe, pas d'estimation de l'impôt préalable par l'AFC (consid. 4a/ee).

Cessazione di attività. Applicabilità dell'art. 45 cpv. 2 e 3 OIVA. Considerazione dei dati forniti dal contribuente in caso di stima interna.

- L'art. 45 cpv. 2 e 3 OIVA non è applicabile quando la questione dell'assoggettamento, e quindi l'iscrizione nel registro dei contribuenti, è litigiosa, dato che in questo caso l'interessato non ha motivo di chiedere la radiazione dal registro in caso di cessazione della sua attività (consid. 3b).

- Per quanto riguarda la data di cessazione dell'attività, occorre tenere conto della data invocata dal contribuente, nel caso in cui essa risulta essere plausibile (consid. 3c).

- In caso di stima interna, è noto in ambito giudiziario che l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) per stimare la cifra d'affari realizzata si basa sul bilancio e sul conto perdite e profitti, se essi sono stati prodotti e sono credibili. Nella fattispecie, in questo contesto vi è la violazione del principio della parità di trattamento (consid. 4).

- Richiamo della giurisprudenza, secondo cui in linea di principio non vi è stima dell'imposta precedente da parte dell'AFC (consid. 4a/ee).

Résumé des faits:

A. C. SA (ci-après: la société) a pour but statuaire «l'exploitation d'une résidence ou clinique, avec un service comprenant des soins médicaux et infirmiers». Par courrier du 14 février 1995, l'Administration fédérale des contributions (AFC) indiqua à la société qu'elle ne remplissait pas les conditions d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Par nouvelle lettre de février 1995, l'AFC signala à la société qu'elle remplissait les conditions d'assujettissement et qu'elle l'avait dès lors inscrite dans le registre des contribuables. En date du 29 août 1996, la société fut informée par l'AFC du fait que la date d'assujettissement avait été reportée au 1er janvier 1996.

B. Etant donné que la société n'avait pas remis ses décomptes pour les périodes allant du 1er trimestre 1996 au 2e trimestre 1997, l'AFC établit l'impôt dû par voie d'évaluation, par décompte complémentaire (DC) du 29 janvier 1998 d'un montant de Fr. 19'000.-, plus intérêt moratoire dès le 15 janvier 1997.

C. La société n'ayant pas versé la somme susmentionnée, l'AFC engagea une poursuite à son encontre et l'Office des poursuites notifia à la société, en date du 31 août 1998, un commandement de payer portant sur Fr. 19'000.-, auquel cette dernière fit opposition. Le 29 septembre 1998, la société indiqua à l'AFC qu'elle avait cessé toute activité au 1er septembre 1996 et que l'établissement de la comptabilité 1997-1998 n'était pas encore achevé, mais que ceci serait le cas d'ici au 20 octobre. Elle joignit les décomptes pour les périodes allant du 4e trimestre 1997 au 2e trimestre 1998, indiquant le montant de zéro.

D. En date du 24 novembre 1998, le Tribunal de X prononça la dissolution de la société.

Le 2 décembre 1998, la société transmet les documents suivants à l'AFC: statuts de la société du 17 mai 1989, bilan et exploitation pour les années 1994 à 1996.

E. Par décision du 17 août 1999 au sens de l'art. 51 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures), l'AFC, d'une part, condamna la société à lui payer la dette faisant l'objet de

la poursuite et, d'autre part, prononça la mainlevée de l'opposition relative au commandement de payer.

En date du 17 septembre 1999, la société déposa une réclamation contre la décision précitée, au motif qu'elle attendait une décision de l'AFC concernant «l'exemption d'assujettissement». Elle joignit les décomptes pour les périodes allant du 1er trimestre 1996 au 2e trimestre 1997, ainsi que ceux concernant le 2e et le 3e trimestre 1998, tous les décomptes indiquant le montant de zéro.

F. Le 15 décembre 1999, la société demanda la «radiation de son affiliation» à la TVA. Se référant à l'arrêt du Tribunal fédéral du 8 janvier 1999, elle admit par ailleurs le principe de son imposition. Joignant un compte de pertes et profits pour les années 1995 et 1996, elle procéda à un calcul de l'impôt dû (après déduction de l'impôt préalable), qu'elle estima pour 1995 à Fr. 8'699.70 et pour 1996 à Fr. 4'483.05. Par courrier du 23 janvier 2000, la société déclara maintenir son opposition à la décision précitée, sans toutefois remettre en question le principe de l'assujettissement.

Le 19 juin 2000, l'AFC communiqua à la société qu'elle avait procédé à sa radiation du registre des contribuables TVA. Par courrier du 13 septembre 2000, l'AFC pria la société de lui faire parvenir les documents suivants: le bilan 1996 et les décomptes pour les périodes fiscales du 1er et 2e trimestre 1997 dûment remplis et signés. Elle lui demanda également de lui confirmer la date de cessation d'activité de la société, étant donné que cette question avait fait l'objet d'affirmations contradictoires.

G. Par décision sur réclamation du 10 juillet 2001, l'AFC rejeta la réclamation du 17 septembre 1999. Elle considéra qu'en l'état du dossier, en particulier en raison des informations contradictoires concernant la date de cessation d'activité et l'absence de chiffres pour les 1er et 2e trimestres 1997 (les seuls chiffres fournis l'avaient été au moment où l'assujettissement était contesté et n'étaient donc de son point de vue pas valables), il n'existait pas de raison de revenir sur l'estimation effectuée.

Le 11 septembre 2001, C. SA (ci-après: la recourante) 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). Elle conclut principalement à l'annulation de la décision précitée, subsidiairement à l'acheminement à prouver par toutes voies de droit l'exactitude et la véracité des faits par elle allégués. Elle déclare qu'elle avait cessé toute activité en date du 1er septembre 1996. Dès cette date, elle ne comptait plus qu'une seule employée, la directrice, qui devait procéder à la liquidation des affaires en cours.

(...)

Extrait des considérants:

1.-2. (...)

3. En l'occurrence, est contestée en premier lieu la date de cessation d'activité de la recourante. La recourante a demandé expressément sa radiation du registre des assujettis le 15 décembre 1999. Elle avait toutefois déjà indiqué en septembre 1998 à l'AFC qu'elle avait cessé toute activité au 1er septembre 1996 et selon la recourante, il s'agit bien de cette date qui est déterminante, alors que selon l'AFC cette question n'a pas été éclaircie à souhait.

a. Aux termes de l'art. 45 al. 2 OTVA, si l'assujettissement prend fin, l'AFC doit être immédiatement prévenue par écrit dans les cas mentionnés à l'art. 22 let. a (cessation de l'activité) et dans celui de la let. c (montants déterminants plus dépassés). La constitutionnalité des dispositions de l'art. 45 al. 2 et 3 OTVA, en vertu desquelles un entrepreneur qui ne réalise plus le chiffre d'affaires déterminant pour l'assujettissement est censé d'office avoir opté pour l'assujettissement, lorsqu'il omet de demander par écrit à l'administration sa radiation du registre des assujettis, en d'autres mots qu'il demeure assujetti, a déjà été confirmée par la Commission de céans (décision non publiée du 6 février 2002, en la cause P. [CRC 2000-042], consid. 3c; JAAC 64.48 consid. 4c).

b. En l'espèce, toutefois, la jurisprudence citée ci-dessus (consid. a) n'apparaît pas applicable. En effet, la recourante considérait ne pas être assujettie (ce point était justement litigieux), et en conséquence ne pas devoir être inscrite au registre des assujettis; elle n'avait donc pas de raison de demander sa radiation du registre. La recourante n'a procédé à cette demande de radiation qu'au moment où elle admit le principe de son assujettissement. A ce moment-là, elle a fait preuve de la célérité nécessaire. Vu les circonstances particulières, c'est-à-dire le litige sur la question de l'assujettissement, il paraît normal de ne pas appliquer l'art. 45 al. 2 et 3 OTVA, mais de procéder à la radiation avec effet rétroactif (à la fin du 3e trimestre 1996, cf. les considérations qui suivent).

c. Concernant la date de cessation d'activité, dans un courrier du 29 septembre 1998 à l'AFC, la recourante expliquait: «La société C. a cessé toute activité dès le 1er septembre 1996. Dès lors, la recourante n'a plus déployé aucune activité lucrative et sa directrice a été chargée de liquider les affaires courantes. Cette dernière ayant subi une longue maladie et n'étant plus capable de travailler, beaucoup d'affaires sont restées en suspens et ont été à plusieurs reprises traitées en urgence par nos services». Le 2 décembre 1998, le bilan de l'année 1996 fut fourni. Dans un courrier du 15 décembre 1999 à l'AFC, la recourante mentionnait à nouveau le 1er septembre 1996 comme date de cessation d'activité et transmettait un compte de pertes et profits pour 1996, ainsi qu'un calcul de l'impôt dû, effectué sur cette base. Le décompte du 2e trimestre 1999, reçu par l'AFC en date du 20 décembre 1999, portait la mention «Plus d'activité depuis 1996». L'inscription «Sans activité depuis 1997» figurait sur les décomptes du 1er trimestre 1999 et du 1er trimestre 2000 (datés du 23 mars 2000), barrant les documents en diagonale. Avec le recours (qui avançait également la date du 1er septembre 1996), la recourante produisit une copie d'une lettre adressée à la Fédération romande des syndicats patronaux (FSP) déclarant comme salaire soumis aux cotisations sociales pour le mois d'octobre 1996 Fr. 13'414.90 et pour le mois de novembre Fr. 2318.-. Il s'agit de sommes insuffisantes pour rémunérer le personnel d'un établissement tel que C., qui sont le signe d'une activité qui cesse.

De l'avis de la Commission de céans, compte tenu des éléments supplémentaires à sa disposition (notamment la déclaration susdite), il n'y a pas de raison de ne pas tenir compte de la date invoquée par la recourante, à savoir le 1er septembre 1996. Cette dernière ressort clairement des documents figurant au dossier et, après les investigations requises, le juge de céans apparaît suffisamment convaincu de la date du 1er septembre 1996. Il s'agit de la date formellement communiquée par la recourante et qui est répétée à diverses reprises. Les contradictions relevées par l'AFC dans sa réponse ne sont pas aussi évidentes qu'elle veut bien le dire et ne sont en tout cas pas de nature à ébranler la conviction de la Commission de céans reposant sur la base du dossier. Cette conviction étant posée, il n'est donc nul besoin de faire appel aux règles du fardeau de la preuve et à celles de sa répartition (JAAC 65.103; voir aussi arrêt non publié du Tribunal fédéral du 13 février 2001, en la cause

D. [2A.440/2000], consid. 3c). L'art. 22 let. a OTVA s'appliquant ici à l'exclusion de l'art. 22 let. b OTVA et de l'art 45 al. 3 OTVA, il convient dès lors de partir du fait que la recourante a cessé son activité au 1er septembre 1996, plus exactement au 30 septembre, soit la fin de du 3ème trimestre de l'année 1996.

4.a.aa. 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 veut dire 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 (impôt sur le chiffre d'affaires moins impôt préalable) 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, Ed. française par Marco Molino, Berne 1996, p. 270). L'assujetti doit 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 [248]], p. 38).

bb. Aux termes de l'art. 48 OTVA, si les documents comptables font défaut ou sont incomplets, ou si les résultats présentés par l'assujetti 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 (JAAC 65.107 consid. 3a, JAAC 64.83 consid. 3a et JAAC 64.47 consid. 5a), 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 de droit fiscal suisse [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. 63 239, vol. 52 238 consid. 4).

cc. Le recourant qui souhaite contester une estimation interne de l'AFC dispose de deux moyens pour ce faire: en premier lieu, il peut remettre les décomptes trimestriels de TVA correspondant aux périodes fiscales concernées, dûment complétés et signés, toutes les rubriques nécessaires du décompte devant être complétées de manière crédible (JAAC 63.27 consid. 5c/bb); en second lieu, il peut aussi contester le montant de l'estimation interne, en expliquant dans quelle mesure les chiffres retenus par le fisc ne sont pas exacts, en s'attaquant aux éléments retenus par le fisc pour procéder à la taxation, ou encore en fournissant des éléments pertinents visant à établir en quoi la taxation attaquée n'est pas conforme à la réalité (arrêt du Tribunal fédéral, publié dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1999 II p. 175 s. consid. 3d). Il ne suffit donc pas d'expliquer seulement les motifs pour lesquels les décomptes n'ont pas été déposés (par exemple en raison de problèmes informatiques), ni de simplement prétendre que l'estimation est disproportionnée ou abusive (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 13 octobre 1998, en la cause S. [2A/133/1998], consid. 3d).

dd. Si un assujetti, dont l'impôt a dû être fixé par voie d'estimation en raison de la non-remise des décomptes, fournit les décomptes nécessaires dans ce cadre de la procédure de réclamation ou de recours, l'estimation est alors habituellement remplacée par ces décomptes, dans la mesure où ils paraissent crédibles (cf. JAAC 65.107 consid. 3b et JAAC 64.83 consid. 3b et 4). En cas d'estimation, également interne, il est de notoriété judiciaire que l'AFC se fonde, s'ils sont produits et sont crédibles, sur le bilan et le compte de pertes et profits pour estimer le chiffre d'affaires réalisé (cf. décision non publiée de la Commission de recours du 13 juin 2000, en la cause R. [CRC 1999-096] let. B de l'état de fait; JAAC 66.95 état de fait et consid. 6; voir aussi par rapport à la décision de la Commission de céans du 11 février 2000, en la cause N. [CRC 1999-064], la réponse de l'AFC p. 6; décision de l'AFC du 17 janvier 2002 en la cause G. [recours CRC 2002-020]). Il y a donc lieu, le cas échéant, de veiller au respect du principe de l'égalité de traitement de cette pratique administrative entre tous les contribuables (ATF 123 II 26 consid. 6a [RDAF 1997, 2e partie, p. 545]).

ee. Etant donné qu'il s'agit dans le cadre de l'impôt préalable d'éléments de nature à diminuer l'impôt, c'est à l'assujetti qu'il revient de fournir la preuve conforme aux exigences de forme (cf. art. 29 al. 1 let. a en relation avec l'art. 28 al. 1 OTVA) de leur existence (Blumenstein/Locher, op. cit., p. 379). Il convient d'indiquer qu'il est loisible à l'assujetti, même au stade d'un recours auprès de la Commission de recours contre une estimation, d'amener, au moyen de pièces justificatives, la preuve de l'impôt préalable qui lui a été transféré. L'AFC doit, même sans requête expresse de l'assujetti, déduire de l'impôt sur le chiffre d'affaires aval estimé l'impôt préalable pour lequel elle dispose, au moment de l'estimation, des pièces justificatives nécessaires en vertu de l'art. 29 al. 1 let. a OTVA en relation avec l'art. 28 al. 1 OTVA. Elle n'est au contraire pas obligée de chercher les pièces justificatives relatives à l'impôt préalable. Il incombe à l'assujetti, dans le cadre de son devoir de collaboration, de mettre à disposition les documents correspondants (Mollard, op. cit., p. 532 s.). Une évaluation de l'impôt préalable est en principe exclue, aussi bien en cas d'estimation externe (cf. décision de la Commission de recours du 25 mars 2002 en la cause P. [CRC 2000-135]; JAAC 67.23 consid. 5) qu'en cas d'estimation interne (JAAC 64.47 consid. 5b [RDAF 2000, 2e partie, p. 343 ss] et JAAC 65.107 consid. 3c).

b. En l'espèce, la recourante n'a pas fourni les décomptes trimestriels correctement complétés. L'AFC était donc habilitée à fixer l'impôt par voie d'estimation. La recourante a toutefois, suite à cette estimation, expliqué dans quelle mesure les chiffres retenus par le fisc n'étaient pas exacts, en produisant son propre calcul détaillé (en décembre 1999), basé sur le bilan et le compte de pertes et profits 1996 (produits respectivement en décembre 1998 et décembre 1999). Or, il ressort des considérations susmentionnées (consid. 4a) que l'estimation de l'impôt dû est, le cas échéant, effectuée par l'AFC à l'aide des bilan et compte de pertes et profits de l'assujetti lorsque ce dernier les fournit et dans la mesure où ces pièces apparaissent crédibles. En l'occurrence, la recourante les a précisément produits et l'AFC n'a pas mis en doute la crédibilité des chiffres figurant sur les documents remis. Même si elle les considère comme non significatifs, elle ne les conteste pas. En conséquence, en ne procédant pas à une nouvelle estimation du chiffre d'affaires sur la base des documents produits par l'assujetti, l'AFC a violé le principe général de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101; cf. art. 4 de l'ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874 [aCst.[249]]). Il convient donc de renvoyer la cause à l'AFC pour un nouveau calcul basé sur le bilan et le compte de pertes et profits, produits par l'assujettie. Certes, les bilan et compte de pertes et profits relatifs à l'année 1997 n'ont pas été fournis, mais cela n'est toutefois pas pertinent puisque l'activité de la recourante a cessé, comme on l'a vu, en 1996.

5. (admission au sens des considérants)

[248] Peut être obtenu auprès de l'Office fédéral des constructions et de la logistique (OFCL), 3003 Berne ou: verkauf.zivil@bbl.admin.ch

[249] 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