

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 25 octobre 2004, en la cause X. [CRC 2002-003])

Mehrwertsteuer (MWSTV). Ende der Steuerpflicht. Aufgabe einer der Steuer unterliegenden Tätigkeit. Eigenverbrauch. Option für die Steuerpflicht.

Art. 8 Abs. 1 Bst. d, Art. 17, Art. 20 Abs. 1 Bst. a und b, Art. 22 Bst. a MWSTV.

- Die Eigenverbrauchssteuer im Sinne von Art. 8 Abs. 1 Bst. d MWSTV muss anlässlich der Aufgabe einer der Steuer unterliegenden Tätigkeit erhoben werden. Sie kommt zwingend zur Anwendung, wenn eine Unternehmung ihre steuerbare Tätigkeit unterbricht und nicht nur, wenn sie ihre Tätigkeit vollständig einstellt oder sie nicht mehr im Handelsregister eingetragen ist. Der Steuerpflichtige unterliegt also erst recht dieser Steuer, wenn er seine gesamte Tätigkeit aufgibt oder vorübergehend einstellt (E. 4c/cc und 5b/aa).

- Im vorliegenden Fall wurde die Frage offen gelassen, ob die Steuer auch unter dem Titel des Eigenverbrauchs erhoben werden kann, wenn die Steuerpflicht aus anderen Gründen als der Aufgabe der steuerbaren Tätigkeit endet, zum Beispiel weil der Steuerpflichtige die für die Steuerpflicht massgeblichen Beträge gemäss Art. 17 Abs. 1 bzw. Art. 19 Abs. 1 Bst. a MWSTV nicht mehr erreicht (E. 4c/aa und 5b/aa).

- Nachdem die Beschwerdeführerin vorliegend keinerlei gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne von Art. 17 Abs. 1 bzw. Art. 22 Bst. a MWSTV mehr ausübt, kann sie von einer freiwilligen Unterstellung nicht profitieren (E. 5b/aa).

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Fin de l'assujettissement. Cessation d'une activité soumise à l'impôt. Prestation à soi-même. Droit d'opter pour l'assujettissement.

Art. 8 al. 1 let. d, art. 17, art. 20 al. 1 let. a et b, art. 22 let. a OTVA.

- L'impôt au titre de prestations à soi-même selon l'art. 8 al. 1 let. d OTVA doit être perçu lors de la cessation d'une activité soumise à l'impôt; il frappe ainsi nécessairement l'entreprise dès qu'elle interrompt son activité imposable et non pas uniquement dès qu'elle cesse son activité de manière complète ou qu'elle n'est plus inscrite au registre du commerce. L'assujetti tombe donc a fortiori sous le coup de cet impôt lorsqu'il cesse toute activité ou se met en «stand-by» (consid. 4c/cc et 5b/aa).

- Question laissée indécidée en l'espèce de savoir si l'impôt peut être également prélevé au titre de prestations à soi-même lorsque l'assujettissement prend fin pour d'autres motifs que la cessation de l'activité, par exemple lorsque l'assujetti n'atteint plus les montants déterminant l'assujettissement au sens de l'art. 17 al. 1, respectivement de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA (consid. 4c/aa et 5b/aa).

- En l'espèce, dans la mesure où la recourante n'exerce plus aucune activité commerciale ou professionnelle au sens de l'art. 17 al. 1, respectivement de l'art. 22 let. a OTVA, elle ne peut bénéficier d'un assujettissement volontaire (consid. 5b/aa).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Fine dell'assoggettamento. Cessazione di un'attività imponibile. Consumo proprio. Diritto di optare per l'assoggettamento.

Art. 8 cpv. 1 lett. d, art. 17, art. 20 cpv. 1 lett. a e b, art. 22 lett. a OIVA.

- In caso di cessazione di un'attività imponibile, deve essere riscossa l'imposta per consumo proprio secondo l'art. 8 cpv. 1 lett. d OIVA; l'imposta grava quindi necessariamente l'azienda a partire dal momento in cui interrompe la sua attività imponibile e non solo da quando essa cessa completamente la sua attività o da quando non è più iscritta nel registro di commercio. Il contribuente soggiace quindi a questa imposta quando cessa ogni attività o si mette in «stand-by» (consid. 4c/cc e 5b/aa).

- Nella fattispecie è lasciata aperta la questione se l'imposta può essere riscossa anche per consumo proprio quando l'assoggettamento termina per motivi diversi dalla cessazione dell'attività, ad esempio quando il contribuente non raggiunge più gli importi determinanti per l'assoggettamento ai sensi dell'art. 17 cpv. 1, rispettivamente dell'art. 19 cpv. 1 lett. a OIVA (consid. 4c/aa e 5b/aa).

- Nella fattispecie, nella misura in cui la ricorrente non esercita più alcuna attività commerciale o professionale ai sensi dell'art. 17 cpv. 1, rispettivamente dell'art. 22 lett. a OIVA, essa non può beneficiare di un assoggettamento volontario (consid. 5b/aa).

Résumé des faits:

A. La société anonyme X. SA, ayant notamment pour but inscrit au registre du commerce la fabrication et la commercialisation de produits horlogers, ainsi que la gestion et l'exploitation de l'immeuble sis à la rue (...), a été immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 1er janvier 1995 au 30 septembre 1998 en qualité d'assujettie 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).

B. Par lettre du 23 juin 1998, la société en cause expliqua, par l'intermédiaire de son mandataire, à l'administration fiscale qu'elle se trouvait en «stand-by», n'ayant plus d'activités commerciales et l'ensemble des employés ayant été licenciés au 31 mars 1997. Se fondant sur les informations précitées, l'AFC sollicita de la société concernée, par lettre du 5 octobre 1998, la production des bilans et comptes de pertes et profits pour les années 1994 à 1997 et l'état du stock et biens d'investissement, ainsi que les décomptes manquants pour les périodes fiscales du 1er au 3ème trimestre 1998. Par courrier du 7 avril 1999, la société X. SA produisit les rapports de l'organe de révision de 1994 à 1996 et expliqua, d'une part, que les décomptes manquants pour les périodes du 1er au 3ème trimestre 1998 ne pouvaient lui être réclamés compte tenu de sa situation en «stand-by» et, d'autre part, que la valeur du stock et des biens d'investissements restait inchangée, sous certaines réserves.

C. Sur base des éléments produits par la société concernée, l'AFC établit en date du 22 avril 1999 le décompte complémentaire (DC) n° (...), portant sur un montant de Fr. 44'200.- au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour la période fiscale du 4ème trimestre 1996, en raison des prestations à soi-même calculées sur la valeur du stock et les biens d'investissements en date du 31 décembre 1996, correspondant à la date de cessation des activités commerciales de l'intéressée.

D. Par courriers des 30 avril et 4 juin 1999, la société X. SA contesta le décompte précité du 22 avril 1999, réitérant ses explications relatives à sa situation et soulignant qu'elle avait bien l'intention de reprendre ses activités après assainissement. L'AFC confirma sa position par correspondances des 6 mai et 16 juin 1999. L'administration fiscale expliqua également à la société en cause qu'elle avait la possibilité d'apporter la preuve que l'impôt préalable n'avait pas été déduit sur les biens concernés par l'imposition, en produisant notamment une liste détaillée de ces derniers, ceci afin de procéder, le cas échéant, à une rectification du décompte litigieux. S'ensuivit un échange de courriers entre les parties, lesquelles confirmaient leurs positions respectives. Suite à la demande de la société, l'AFC rendit une première décision en date du 22 mars 2001, confirmant la créance fiscale résultant du DC n° (...).

E. En date du 3 mai 2001, la société X. SA déposa une réclamation contre la décision précitée, expliquant à nouveau que la société n'avait jamais prélevé de son entreprise des biens ou des éléments la composant ayant donné droit à une déduction de l'impôt préalable, que le stock de marchandises n'avait pas diminué et qu'elle n'avait à aucun moment réalisé des biens à des fins privées. Elle considérait en outre que les biens en question ne pouvaient donner lieu à une imposition, les activités commerciales de la société ayant été seulement suspendues le temps de déterminer si elles pouvaient être reprises dès que sa situation financière serait assainie. Par décision sur réclamation du 22 novembre 2001, l'AFC rejeta la réclamation, confirmant sa première décision.

F. A l'encontre de cette dernière, la société X. SA (ci-après: la recourante) a interjeté recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou la Commission de céans) par mémoire du 7 janvier 2002, considérant que les conditions de l'application de l'art. 8 al. 1 OTVA n'étaient pas réalisées en l'espèce, aucun bien n'ayant été prélevé de l'entreprise et le stock étant resté intact compte tenu du souhait de la société de reprendre ses activités dans le futur. Elle précise encore qu'il serait absurde d'imposer les prestations à soi-même au vu du droit au dégrèvement ultérieur au sens de l'art. 42 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA, RS 641.20) et que ce n'est qu'au moment d'une liquidation formelle qu'une imposition au titre des prestations à soi-même peut intervenir.

G. Par réponse du 8 avril 2002, l'AFC a conclu au rejet du recours dans toutes ses conclusions, sous suite de frais, reprenant pour l'essentiel la motivation de la décision sur réclamation.

H. Par courrier du 15 août 2002, la recourante a informé l'AFC qu'elle avait repris ses activités commerciales. Interpellée à ce sujet par la Commission de céans, l'AFC a expliqué avoir revu la situation de la recourante à réception du courrier précité et constaté que les conditions d'un réassujettissement n'étaient pas remplies jusqu'au début de l'année 2003. Elle a toutefois proposé d'instruire plus avant la question de la reprise d'activité par la société recourante. Cette dernière a adhéré à cette façon de procéder par lettre du 20 avril 2004. Selon le dernier courrier de l'AFC du 9 juillet 2004, les mesures d'instruction menées ont pu confirmer que les conditions d'un réassujettissement n'étaient pas remplies, à tout le moins jusqu'en 2003. Un questionnaire a été adressé à la recourante pour déterminer des conditions d'assujettissement à l'avenir.

Extrait des considérants:

1.a./b. (Questions formelles)

c. et d. (...)

2. (...)

3.a.aa./bb. (...)

3.b. et c.aa./bb. (Début de l'assujettissement, cf. JAAC 68.156 consid. 2a/aa, 2c/aa, 2c/bb, 2c/cc)

3.d. (Confirmation de la pratique de l'AFC selon laquelle une personne souhaitant requérir un assujettissement volontaire doit réaliser annuellement plus de Fr. 40'000.- de chiffres d'affaires provenant notamment de livraisons ou de prestations de services imposables fournis à des assujettis sur territoire suisse; cf. JAAC 68.130)

4.a. Selon l'art. 8 al. 2 let. a ch. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst.[17]; art. 196 ch. 14 al. 1 let. a pt 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 [Cst.], RS 101), 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). Ne sont pas soumis à l'impôt sans droit à la déduction de l'impôt préalable la livraison, la location et l'affermage de biens-fonds (art. 8 al. 2 let. b ch. 8 disp. trans. aCst.).

b.aa. En sa qualité d'impôt général sur la consommation, la TVA doit frapper la consommation finale de la manière la plus complète possible. Or, un assujetti ne fournit pas seulement des prestations à des tiers contre rémunération. Il se peut également qu'il se livre quelque chose à lui-même (prélèvement d'un bien de son entreprise) ou bien qu'il fournisse des objets à des tiers à titre gratuit. Afin d'atteindre le but d'imposition de la TVA (soit la consommation finale), un impôt sur les prestations à soi-même doit être prévu dans de tels cas (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. 40; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9èmeéd., Berne/Stuttgart/Vienne 2000, § 24 ch. marg. 73 ss, 74).

bb. De manière générale, l'imposition d'une prestation à soi-même suppose le prélèvement d'un bien - qui peut consister en l'usage ou la jouissance de ce bien - ou l'utilisation d'un service ayant ouvert droit à la déduction de la TVA d'amont en lui donnant une affectation qui ne donne pas droit à la déduction (Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse - la taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 95).

Ainsi, aux termes de l'art. 8 al. 1 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 (let. a) ou pour les affecter à une activité exclue du champ de l'impôt (let. b) ou encore pour les remettre à titre gratuit, sous réserve de certaines exceptions (let. c). Il y a également prestation à soi-même lorsque l'assujetti prélève de son entreprise de tels biens dont il a encore le pouvoir de disposition lors de la cessation d'une activité soumise à l'impôt (art. 8 al. 1 let. d OTVA).

Les tribunaux ont déjà eu l'occasion de se prononcer sur la constitutionnalité de l'art. 8 al. 1 OTVA (JAAC 64.81 consid. 4b; voir aussi la décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 6 octobre 1999, en la cause P. H. [CRC 1998-162], consid. 4, et la décision non publiée de ladite commission du 29 octobre 1999, en la cause J. H. [CRC 1998-102/103], consid. 7, confirmée par le Tribunal fédéral en date du 21 juin 2000), constitutionnalité qui a été confirmée.

c.aa. Le prélèvement de la TVA lors de la cessation d'une activité imposable au sens de l'art. 8 al. 1 let. d OTVA garantit l'assujettissement à l'impôt des biens pour lesquels le contribuable avait profité du droit à la déduction de l'impôt préalable et qui restent en sa possession lors de la cessation de l'activité d'entrepreneur, à tout le moins lorsque les biens en cause ne seront plus utilisés à l'avenir pour une activité soumise à la TVA (décision non publiée de la Commission de recours du 6 octobre 1999, en la cause H. [CRC 1998-162], consid. 4c; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 84). Le plus souvent, il s'agira du stock de marchandises qui n'a pu être liquidé, mais il peut s'agir également des biens d'investissement (par exemple, locaux de vente ou de stockage, installations de magasins fixés à demeure) et des moyens d'exploitation (par exemple, véhicules d'entreprise, installation de magasins mobiles; Instructions à l'usage des assujettis TVA, dans leur version 1994 [ci-après: Instructions 1994] [18] et Instructions à l'usage des assujettis TVA, dans leur version 1997 [ci-après: Instructions 1997], ch. 453; Camenzind/Honauer, op. cit., p. 84). Selon le texte même de l'art. 8 al. 1 let. d OTVA, il est prévu d'imposer le stock et les biens d'investissement au titre de prestations à soi-même exclusivement lorsque l'assujettissement prend fin en raison de la cessation d'une activité imposable. Cette formulation reprend parfaitement les termes de l'art. 22 let. a OTVA. De l'avis d'une doctrine autorisée, l'on peut toutefois se poser la question de savoir si l'impôt peut être également prélevé au titre de prestations à soi-même - comme le préconise l'AFC dans le cadre de ses Instructions 1994 et 1997, ch. 453 - lorsque l'assujettissement prend fin pour d'autres motifs que la cessation de l'activité, comme par exemple lorsque l'assujetti n'atteint plus les montants déterminants l'assujettissement au sens de l'art. 17 al. 1, respectivement de l'art. 19 al. 1 let. a OTVA (Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Ergänzungsband, Muri/Berne 1994, p. 50). Afin de résoudre cette question, la LTVA prévoit désormais l'imposition des prestations à soi-même non seulement en cas de cessation de l'activité imposable, mais également, de manière générale, lorsque l'assujettissement prend fin pour tout autre motif. Aussi, sous l'angle de la LTVA, les prestations à soi-même peuvent-elles, respectivement doivent-elles être imposées lorsque le chiffre d'affaires n'atteint plus les montants déterminants l'assujettissement au sens de l'art. 21 al. 1 et de l'art. 25 al. 1 let. a OTVA (Ivo Gut, Mwst.Com: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Bâle/Genève/Munich 2000, ad art. 9, ch. marg. 16 ss). Sous l'angle de l'OTVA et comme nous le verrons ci-après (consid. 5b/aa), la question peut toutefois rester indécise dans le cas présent.

bb. L'imposition des prestations à soi-même en fin d'assujettissement suppose que chaque bien d'investissement, chaque moyen d'exploitation, etc. soit traité de la même manière sous l'angle de la TVA tant à l'égard des assujettis ayant pu faire valoir la déduction de l'impôt préalable que des entreprises non assujetties, pour lesquelles les biens en question ont été frappés de l'impôt (décision précitée du 6 octobre 1999, en la cause H. [CRC 1998-162], consid. 4c; cf. également en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires [IChA], Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983 ch. 680 ss).

L'entreprise ne remplissant plus les conditions de l'assujettissement obligatoire à un moment précis, mais continuant de mener ses activités, a pu, tout au long de la durée de son assujettissement à la TVA, faire valoir son droit à la déduction de l'impôt préalable pour l'ensemble des biens d'investissement et moyens d'exploitation qu'elle a acquis. L'imposition des prestations à soi-même a notamment pour finalité d'assimiler les entreprises qui ne sont plus assujetties aux entreprises non assujetties qui acquièrent des biens d'investissement ou des moyens d'exploitation - lesquels ont été frappés de l'impôt - sans pouvoir faire valoir la déduction de l'impôt préalable. En effet, dans les deux cas, les biens ainsi prélevés seront, du point de vue économique, grevés de l'impôt et donc soumis à la TVA. Par cette mesure, il s'agit de préserver la neutralité concurrentielle de l'impôt (cf. décision précitée du 6 octobre 1999, en la cause H. [CRC 1998-162], consid. 4c).

cc. S'agissant plus particulièrement de l'art. 8 al. 1 let. d OTVA, il convient d'observer que l'impôt de prestation à soi-même doit être perçu, toutes autres conditions étant réunies, lors de la cessation d'une activité soumise à l'impôt. Il s'ensuit forcément que cet impôt frappe l'entreprise dès qu'elle interrompt son activité imposable et non pas uniquement dès qu'elle cesse son activité de manière complète ou qu'elle n'est plus inscrite au registre du commerce. L'insertion dans le texte légal de l'expression «soumise à l'impôt» montre donc bien que l'impôt de prestation à soi-même intervient déjà lorsque l'assujetti, continuant certes son exploitation, n'effectue plus d'opérations imposables. A fortiori bien sûr tombe-t-il sous le coup de cet impôt lorsqu'il cesse toute activité ou se met en «stand-by», ce dernier état ne donnant aucun droit particulier à l'entreprise et devant être assimilé à une cessation d'activité dans le système suisse de la TVA.

5.a. En l'espèce, la recourante conteste le principe même de l'imposition de son stock de marchandises et des biens d'investissement dont elle dispose au titre de prestations à soi-même, estimant que les conditions de l'art. 8 al. 1 let. d OTVA ne sont pas remplies. Elle considère en effet n'avoir procédé à aucun prélèvement au sein de son entreprise, le stock étant encore intact compte tenu de son souhait de reprendre ses activités commerciales après avoir assaini sa situation financière. Dans la mesure où elle se trouve actuellement en cessation d'activité seulement provisoire, elle considère que l'imposition en cause ne peut conduire qu'à un résultat absurde. En effet, l'impôt ainsi versé devrait lui être crédité à nouveau en cas de reprise de son activité commerciale, puisqu'elle aurait droit au dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable. Elle estime en outre que cette situation aurait pu être évitée si l'AFC avait fait application de l'art. 22 let. b OTVA, en fixant elle-même le moment de la fin de l'assujettissement.

De son côté, l'AFC estime que les conditions de l'art. 8 al. 1 let. d OTVA sont réalisées, compte tenu de la cessation des activités commerciales de la recourante et de l'absence de preuves quant au fait de déterminer si les biens soumis à l'impôt en cause n'avaient pas donné droit à la déduction totale ou partielle de l'impôt préalable. Elle souligne à cet égard, de manière générale, que l'on ne peut assimiler sans autre la notion de «cessation d'activité soumise à l'impôt» à celle de «cessation d'activité». Il suffit, selon elle, que l'assujetti ne réalise plus les conditions d'assujettissement, par exemple en n'atteignant plus le chiffre d'affaires minimal prescrit à l'art. 17 al. 1 et à l'art. 19 al. 1 let. a OTVA, pour que l'art. 8 al. 1 let. d OTVA trouve application. La continuation ou non des activités commerciales ne jouerait ainsi aucun rôle (...).

b.aa. Au vu des éléments en possession de la Commission de céans, l'on ne peut que constater en l'occurrence que la recourante a déclaré à plusieurs reprises, notamment par courriers du 23 juin 1998 et du 7 avril 1999, avoir cessé toute activité commerciale à fin 1996, sans pour autant requérir sa radiation formelle au registre des contribuables. A cet égard, elle a requis au contraire de l'administration fiscale que le n° de TVA qui lui était attribué soit maintenu en cas de vente de la société.

De par cet état de fait, il est manifeste que les conditions de l'assujettissement obligatoire n'étaient plus remplies dès le 31

décembre 1996 (art. 22 let. a OTVA), en raison du fait que la société n'exerçait plus aucune activité commerciale ou professionnelle au sens de l'art. 17 al. 1 OTVA. L'assujettissement prenait donc fin en raison de la cessation de toute activité soumise à l'impôt au sens de l'art. 22 let. a OTVA.

A cet égard, contrairement à ce que prétend la recourante, l'AFC ne pouvait fixer elle-même la fin de l'assujettissement de la recourante au sens de l'art. 22 let. b OTVA, cette possibilité n'existant qu'en cas d'option pour l'assujettissement. Or, la recourante ne pouvait bénéficier d'aucune manière du maintien de son assujettissement à titre volontaire. Il convient de rappeler que l'option d'assujettissement ne peut entrer en considération que dans les deux situations distinctes décrites à l'art. 20 al. 1 let. a et b OTVA, lesquelles ne sont clairement pas réalisées en l'espèce. En effet, l'assujettissement de la recourante n'a pas pris fin suite à une réduction de son chiffre d'affaires en-deçà du montant déterminant de Fr. 75'000.-, mais bien plutôt en raison de la cessation de toute activité au sens de l'art. 22 let. a OTVA. Par ailleurs, même si elle avait continué une activité, elle n'aurait pu bénéficier de l'assujettissement volontaire, le chiffre d'affaires réalisé, à tout le moins au cours des années 1997 et 1998, n'atteignant pas la limite posée par la pratique de Fr. 40'000.- (cf. JAAC 68.130; comptes de pertes et profits pour les années en cause [...]). Il n'est par ailleurs pas nécessaire d'examiner l'éventualité de l'option de l'imposition de certaines prestations au sens de l'art. 20 al. 1 let. b OTVA, la recourante n'ayant exercé selon toute vraisemblance aucune activité dans les domaines concernés de transactions, respectivement de cessions d'immeubles ou parts d'immeubles à des fins d'usage ou de jouissance.

En conséquence, l'assujettissement a pris fin en raison de la cessation de l'activité de la recourante au sens de l'art. 22 let. a OTVA. Aussi, la première condition nécessaire à l'imposition des prestations à soi-même au sens de l'art. 8 al. 1 let. d OTVA est-elle pleinement réalisée. Cette conclusion s'impose d'autant plus qu'en l'état, la recourante a cessé complètement son activité, alors même que, comme on l'a vu (cf. consid. 4c/cc ci-dessus), il suffit d'une simple cessation de l'activité imposable, pour que cette disposition soit appliquée. L'allégation d'un état de «stand-by» ou du seul maintien de l'inscription au registre du commerce tombe donc manifestement à faux, compte tenu de la disposition légale applicable. Quant à la question de savoir si l'art. 8 al. 1 let. d OTVA s'applique également au cas où l'assujettissement a pris fin pour d'autres motifs, elle n'a pas davantage besoin d'être résolue en l'espèce.

bb. Cela étant, la recourante disposait encore à l'époque - et cela apparaît toujours être le cas selon ses allégations (...) - d'un important stock de marchandises et de biens d'exploitation, lesquels ont, selon toute vraisemblance, ouvert droit à une déduction de l'impôt préalable, faute de preuve contraire. Si la recourante contestait ce point, il lui appartenait d'apporter la preuve que les biens en cause n'avaient pas donné lieu à la déduction totale ou partielle de la TVA d'amont lors de leur acquisition ou réparation. L'AFC lui a par ailleurs rappelé ses devoirs par courrier du 6 mai 1999, auquel la recourante n'a donné aucune suite. Elle doit dès lors en supporter les conséquences (...). La recourante était enfin en possession des biens en question au 31 décembre 1996 et continue de l'être selon toute vraisemblance à ce jour, à tout le moins au jour du dépôt du recours en date du 7 janvier 2002 (...). Point n'est besoin à cet égard qu'elle prélève les biens par un acte formel; il suffit qu'elle en ait eu l'usage ou la jouissance au moment de la cessation de ses activités, ce qui est le cas en l'occurrence.

Au vu de ce qui précède et compte tenu du stock de marchandises et des biens d'investissement restant, il se justifiait pour l'AFC de procéder à la perception de l'impôt au titre des prestations à soi-même, l'ensemble des conditions étant réunies. Que la société ne soit formellement pas dissoute et liquidée ou que la société soit seulement laissée en «stand-by» pour une période au cours de laquelle des mesures d'assainissement devaient être entreprises ne modifie en rien ce qui précède. Il en va de même de la question du dégrèvement ultérieur au sens de l'art. 33 OTVA, respectivement de l'art. 42 LTVA, ce point se trouvant par ailleurs en-dehors du présent litige et devant être réglé au moment du réassujettissement éventuel.

6.a. Rejet du recours et confirmation de la décision attaquée.

b. (Frais)

[17] 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](http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/staat_buerger/gesetzgebung/bundesverfassung.Par.0007.File.tmp/bv-alt-f.pdf)

[18] 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.

Dokumente der SRK