

CH_VB JAAC 66.98 vom 29. Mai 2002

Bundesverwaltung, 2002-05-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_66.98__

FR: CH_VB JAAC 66.98 du 29 mai 2002

IT: CH_VB JAAC 66.98 del 29 maggio 2002

Erwägungen

E. 1

Beweismittel einreichen bzw. Beweismittel vorlegen, die er schon bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) hätte einreichen müssen (E. 4). - Beim rechtlich zulässigen Export werden nur Originale der Zolldokumente anerkannt. Die Steuerbehörde hat vom Steuerpflichtigen ausdrücklich die Vorlage der Beweismittel im Original zu verlangen. Im Falle einer in Umgehung der Zollkontrolle getätigten Ausfuhr ist die Annahme anderer Beweismittel von vornherein ausgeschlossen (E. 6). Imposta sul valore aggiunto. Termine supplementare per produrre, durante la procedura di ricorso, mezzi di prova concernenti l'importazione di beni e forniture estero su estero. - La sanzione in caso di mancato rispetto del termine per produrre mezzi di prova non è l'irricevibilità, ma il rigetto del ricorso nel merito. Nella procedura di ricorso davanti alla Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni, il ricorrente può produrre nuovi mezzi di prova o mezzi di prova che avrebbe già potuto produrre davanti all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC; consid. 4). - Nel caso dell'esportazione legale, per la prova dell'esportazione sono ammessi solo gli originali dei documenti doganali. L'autorità fiscale deve chiedere esplicitamente all'assoggettato la produzione di atti originali. In caso di esportazione che elude il controllo doganale, è a priori esclusa l'accettazione di altri mezzi di prova (consid. 6). Résumé des faits: A. A. est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) depuis le 1er janvier 1995 en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: OTVA, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures). B. Par courrier du 26 mars 1999, A. demanda le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) acquittée sur des livraisons de meubles à l'étranger pour un montant de Fr. 11'878.75. Faisant suite à ce courrier, l'AFC l'invita par téléphone à produire les pièces justificatives nécessaires. Le 6 juin 2000, sans nouvelles d'A., elle établit le décompte complémentaire portant sur une somme de Fr. 11'878.- correspondant au montant TVA qu'A. avait déduit dans son décompte du premier trimestre 1999. Faute de paiement, l'AFC fit notifier le 18 octobre 2000 à A. un commandement de payer. Le 11 décembre 2000, l'AFC rendit une décision au sens de l'art. 51 OTVA aux termes de laquelle elle sommait A. de verser la dette fiscale résultant du décompte complémentaire du 6 juin 2000 et levait l'opposition faite au commandement de payer. C. Le 22 janvier 2001, A. déposa une réclamation contre la décision de l'AFC. Elle invoqua le fait que le montant impayé correspondait à ce qu'elle avait déduit dans son décompte du premier trimestre 1999 pour l'impôt sur

E. 2

la TVA payé à tort sur les exportations et les livraisons étranger-étranger. Elle précisa qu'il s'agissait des livraisons à M. P. en Roumanie, à M. et Mme P. en France, à Mme R. en Italie et à Mme M. au Mozambique. Par courrier du 2 mars 2001, l'AFC invita A. à lui faire

parvenir les preuves attestant l'exportation de biens dans un délai non prolongeable de trois jours. Elle attira l'attention d'A. qu'à défaut de production des pièces dans ce délai, elle devrait statuer sur la base du dossier. Le 7 mars 2001, A. informa l'AFC qu'elle avait fait des démarches auprès de l'entreprise de transport D. AG chargée de l'expédition des marchandises à l'étranger, mais que ce transitaire n'avait pas encore pu lui remettre les attestations douanières. Le 27 mars 2001, l'AFC demanda à A. de lui faire parvenir, dans un délai de trois jours, les copies de factures, des pièces justificatives de paiement, des contrats, etc., desquels il ressortait clairement que la livraison n'avait pas transité par le territoire suisse. Elle l'avertit également qu'à défaut de production de ces pièces, elle statuerait sur la base du dossier. A. ne répondit pas à ce dernier courrier. D. Le 25 avril 2001, l'AFC rendit une décision sur réclamation. Elle débouta A. en invoquant le fait que celle-ci n'avait pas régularisé sa réclamation dans le délai non prolongeable de trois jours, l'amenant ainsi à statuer sur la base du dossier qui ne comportait pas de preuve d'exportation et de documents attestant que le lieu de la livraison se situait à l'étranger. Afin de démontrer qu'elle avait exporté des biens à l'étranger, A. transmit à l'AFC, avec un courrier du 21 mai 2001, une copie de plusieurs documents concernant des livraisons à M. P. Elle se réservait d'apporter des preuves s'agissant des livraisons à M. et Mme P., Mme R. et Mme M. E. Par courrier du 25 mai 2001, A. (ci-après: la recourante) a déposé un recours auprès de la Commission de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de céans ou de recours). Elle conteste la brièveté du délai de trois jours qui lui a été imparti pour produire des pièces, ainsi que le fait qu'elle n'aurait pas apporté les preuves nécessaires à l'établissement de livraisons à l'étranger. Elle précise qu'elle adressera le plus rapidement possible à l'AFC les preuves en rapport avec les livraisons à Mme et M. P., Mme R. et Mme M. Elle conclut à l'annulation de la décision attaquée, à la réduction de sa dette fiscale du montant de Fr. 10'034.40 correspondant à la TVA perçue sur les exportations en Roumanie, à la fixation d'un délai pour fournir la preuve des exportations pour un montant TVA de Fr. 1'844.-, ainsi qu'à ce que les frais de procédure ne soient pas mis à sa charge. Invitée à présenter ses observations, l'AFC a demandé le rejet du recours dans toutes ses conclusions avec suite de frais avec réponse du 5 juillet 2001. F. Par courrier du 8 mars 2002, la Commission de céans a fixé à la recourante un délai au 18 mars pour produire les documents douaniers originaux au sens des ch. 533 et 536 des Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA[28] (ci-après: Instructions) attestant l'exportation des biens livrés à M. P., M. et Mme P., Mme R., ainsi qu'à Mme M. Dans ce même délai, elle a également invité la recourante à produire les originaux au sens des ch. 533 et 536 des Instructions de l'exemplaire n° 3 du document unique, du document de douane 90 et des acquits de douane produits en copie pour attester la livraison de marchandises à M. P. La recourante a en outre été

E. 3

expressément rendue attentive au fait que sans nouvelles de sa part, il sera statué sur la base du dossier. Elle n'a produit aucune pièce dans le délai prolongé au 3 avril 2002. Extrait des considérants: 4.a. Aux termes de l'art. 52 al. 2 OTVA, la réclamation doit être adressée par écrit à l'AFC et doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du réclamant ou de son mandataire, ce dernier devant justifier ses pouvoirs par une procuration écrite. Quant aux moyens de preuve, ils doivent être spécifiés dans le mémoire de droit et y être annexés. Si la réclamation ne satisfait pas à ces exigences, l'AFC impartit au réclamant un court délai supplémentaire pour régulariser la réclamation (art. 52 al. 3 OTVA). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral en rapport avec l'art. 52 al. 2 de la

loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021), disposition sur laquelle est calquée l'art. 52 al. 3 OTVA, le court délai supplémentaire ne devrait pas dépasser trois jours, afin d'éviter les éventuels abus (ATF 121 II 255 consid. 4b, ATF 112 Ib 636 ss consid. 2b; Archives de droit fiscal [ci-après: Archives], vol. 68 p. 434 consid. 3b/cc, vol 60 p. 366 consid. 2c; André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 2.96). Notre Haute Cour a également précisé que cette disposition ne doit pas servir à rallonger à volonté le délai légal de recours, lequel n'est pas prolongeable par définition (art. 22 al. 1 PA). Le délai de trois jours est dès lors applicable de manière générale, car il s'agit de ne pas favoriser l'assujetti dont la réclamation est manifestement irrégulière en lui accordant plus de temps et, partant, la possibilité de mieux motiver son recours par rapport au contribuable dont le mémoire de réclamation respecte ab initio les exigences minimales de l'art. 52 OTVA. Si le bref délai imparti au réclamant s'écoule sans que celui-ci ne le mette à profit pour régulariser sa réclamation, l'administration statue sur la base du dossier (art. 52 al. 4 OTVA). Il faut cependant se poser la question de l'opportunité d'un délai de trois jours accordé pour la seule production des moyens de preuve. En effet, il convient d'observer que la sanction possible en cas d'observation du délai pour produire les moyens de preuve idoines ne peut en aucun cas être l'irrecevabilité (art. 52 al. 4 OTVA; art. 52 al. 3 PA). En d'autres termes, l'autorité inférieure ne peut alors que rejeter le recours sur le fond et sur la base du dossier. Ce faisant, elle laisse l'opportunité à l'assujetti concerné d'interjeter un recours sur le fond auprès de la Commission de recours. Or, dans un tel cas, le recourant a toujours le loisir de produire des moyens de preuve devant la Commission de recours, qu'il s'agisse de moyens de preuve vraiment nouveaux ou de moyens de preuve qu'il eût pu, avec toute la diligence requise, déjà produire devant l'AFC (décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 7 août 1997, publiée dans la JAAC 62.47 et traduite dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1998, 2e partie, p. 43 ss, consid. 2a; Moser, op. cit., 2.8 et la jurisprudence citée). Dans les deux cas, il a la possibilité indiscutable d'en demander l'administration devant l'autorité de recours, le seul risque vraiment couru étant la mise des frais de procédure à sa charge en cas d'admission du recours (JAAC 60.38 consid. 9; Moser, op. cit., ch. 4.8). Il s'ensuit que le délai de trois jours appliqué

E. 4

aux moyens de preuve n'a parfois que la fâcheuse conséquence de différer le traitement au fond et de violer le principe de l'économie de procédure. Sans compter que dans certains cas et compte tenu des exigences du principe inquisitoire, la Commission de céans n'a pas d'autre choix - comme en l'espèce - que d'ordonner des mesures d'instruction, voire de renvoyer le dossier à l'autorité de première instance. On conclura donc que si le délai de trois jours apparaît effectivement imposé par la jurisprudence, il concerne surtout les hypothèses de défaut de motivation, de conclusions ou de procuration et que l'autorité inférieure est donc invitée à mesurer les conséquences du délai de trois jours accordé en matière de moyens de preuve, à l'aune du principe d'économie de procédure et de l'avantage qui en résulte pour les justiciables à la recherche de procédés dilatoires. Cela étant, il n'en demeure pas moins, il est vrai, que la recourante ne peut en aucun cas, en l'espèce, se prévaloir du caractère réduit du délai concédé.

E. 5

transportés ou expédiés directement à l'étranger sont exonérés de l'impôt (art. 15 OTVA). L'exportation de biens ne conduit toutefois à l'exonération fiscale que lorsqu'elle est attestée par l'autorité douanière (art. 16 al. 1 OTVA). Le Département des finances décide de quelle manière l'assujetti doit fournir la preuve (art. 16 al. 2 OTVA). bb. Dans les cas d'exportation légale, à savoir lorsque le contrôle douanier n'a pas été éludé, la preuve de l'exportation est soumise à certaines conditions. Dans son commentaire de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, en p. 20, le Département fédéral des finances a déjà fixé en 1994 que «seuls entrent en ligne de compte, en tant que preuve légalement suffisante de l'exportation de biens, l'exemplaire n° 3 du document unique timbré par la douane ou, en cas d'envoi par la poste, la copie timbrée par la douane de la déclaration pour l'exportation dans le trafic postal». Le document unique ainsi que les autres documents douaniers admis à titre de preuve sont énumérés dans les Instructions (ch. 533); ceux-ci sont également mentionnés dans le Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28 août 1996 au sujet de la loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée (FF 1996 V 701 ss, p. 747 ss). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'Arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (AChA, RS 6 176, en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994), il fallait admettre qu'il y avait une livraison sur le territoire suisse imposable lorsque la preuve de l'exportation de la marchandise ne pouvait pas être apportée (Archives, vol. 57 p. 295 et vol. 40 p. 266-267; arrêts non publiés du Tribunal fédéral du 6 mars 2001, en la cause F. AG [2A.467/2000], consid. 4d, traduit dans la RDAF 2001, 2e partie, p. 358, et du 26 janvier 2001, en la cause B. [2A.110/2000], consid. 2f in fine). Bien que rendue sous l'empire de l'AChA, cette jurisprudence demeure applicable à la période OTVA (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 6 mars 2001, en la cause F. [2A.467/2000], consid. 2, traduit dans la RDAF 2001, 2e partie, p. 359). cc. Dans les cas où l'exportation s'avère illégale, soit quand elle a eu lieu en éludant le contrôle douanier, l'acceptation d'autres moyens de preuve, et du même coup, l'exonération de l'impôt sont d'emblée exclues (Instructions, ch. 543). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'AChA, l'exonération de l'impôt n'était pas accordée si l'exportation intervenait en éludant le contrôle douanier ou bien les dispositions douanières étrangères et cela, même si le fait de l'exportation pouvait en soi être prouvé (ATF 96 I 681 consid. 2; Archives, vol. 57 p. 295). Des exportations réalisées en violation de la législation étrangère demeuraient imposables sur le territoire suisse, indépendamment de la question de savoir si le non-respect des dispositions étrangères reposait sur des motifs fiscaux ou bien de politique commerciale (ATF 96 I 684 consid. 3; Archives, vol. 57 p. 295, vol. 39 p. 442 ss; arrêts non publiés du Tribunal fédéral du 6 mars 2001, en la cause F. AG [2A.467/2000], consid. 4d, traduit dans la RDAF 2001, 2e partie, p. 358, et du 26 janvier 2001, en la cause B. [2A.110/2000], consid. 2f in fine; décisions non publiées de la Commission de céans du 1er juin 2001, en la cause M. SA [CRC 1999-148], consid. 4, et du 29 octobre 1998, en la cause Z. AG [CRC 066/1996], consid. 3a, confirmée par un arrêt non publié du Tribunal fédéral du 2 novembre 1999

E. 6

[2A.599/1998]). Le fait que les intérêts fiscaux suisses ne fussent pas lésés ne changeait rien à l'assujettissement. L'exonération devait toujours, dans tels cas, être exclue. L'admettre aurait signifié que l'importation illégale dans un pays voisin aurait été favorisée et l'exportation légale désavantagée (cf. Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri/Berne 1983, n° 512 p. 224 ss). Bien que rendue sous l'empire de l'AChA, cette jurisprudence demeure également applicable à la période OTVA (arrêt non publié du

Tribunal fédéral du 6 mars 2001, en la cause F. [2A.467/2000], consid. 2, traduit dans la RDAF 2001, 2e partie, p. 359). dd. S'agissant enfin de la nature des moyens de preuve exigés, l'AFC considère qu'en principe les seules photocopies de documents douaniers ne sont pas admises. Le ch. 536 des Instructions, opposables à l'assujetti, le confirme effectivement. Au vu de la jurisprudence du Tribunal fédéral, restrictive en la matière (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 17 août 2000, en la cause F. [2A.65/1999], consid. 3d/bb), il convient, en principe, d'adhérer à cette vision des choses, en tant bien sûr qu'elle se limite aux documents douaniers et sous réserve de certaines situations particulières qui requièrent une appréciation différente en raison de l'attitude de l'autorité fiscale dans le cas d'espèce (décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 1er juin 2001, en la cause M. SA [CRC 1999-148], consid. 5c). Au surplus, on serait en droit d'attendre de l'autorité fiscale qu'elle requiert de l'assujetti, au moins à une reprise, la production des pièces en insistant à nouveau sur leur caractère original. b. L'art. 11 OTVA définit le lieu déterminant pour la livraison comme étant celui de l'endroit où le bien se situe lors du transfert du pouvoir de disposer économiquement de celui-ci, de sa remise ou de sa mise à disposition à des fins d'usage ou de jouissance ou de l'endroit où commence le transport ou l'expédition du bien à destination de l'acquéreur (ou, sur ordre de ce dernier, à destination d'un tiers). Si une livraison, en soi imposable, n'est pas considérée comme fournie sur le territoire suisse, mais à l'étranger, cette prestation est également exonérée de la TVA (art. 4 OTVA a contrario). Sont réclamées à titre de preuves des copies de factures et des pièces justificatives du paiement desquelles il ressort que la livraison a eu lieu à l'étranger (Instructions, ch. 567 et 576).

E. 7

que la preuve de l'exportation n'a de toute façon pas été apportée. Il lui appartenait d'établir sa créance fiscale, étant seule responsable de l'imposition complète et exacte de ses opérations selon le principe de l'auto-taxation qui prévaut en matière de TVA. La preuve de la réalisation d'opérations sur le territoire étranger ou de l'exportation n'ayant pas été apportée, les livraisons à M. et Mme P., Mme R. et Mme M. doivent dès lors être considérées comme des livraisons sur territoire suisse imposables. b. Quant à la livraison à M. P., il s'agit tout d'abord de relever que c'est à bon droit que l'AFC a fixé un délai de trois jours seulement à la recourante pour régulariser sa réclamation. La durée de ce délai correspond en effet à celle admise par le Tribunal fédéral. Ce n'est que le 25 mai 2001, soit environ deux mois après l'échéance du délai de trois jours fixé dans les courriers des 2 et 27 mars 2001, que la recourante a produit une série de pièces devant attester l'exportation de la marchandise livrée à M. P. Ayant été rendue expressément attentive aux conséquences du non-respect de ce délai, la recourante ne saurait soutenir que l'AFC avait l'obligation de tenir compte des pièces produites hors délai. Cela étant, comme indiqué ci-dessus (consid. 4b), la Commission de céans est manifestement tenue d'administrer les preuves qui lui sont adressées avec le recours, ainsi que celles qui lui parviennent dans le cadre d'une mesure d'instruction qu'elle a elle-même ordonnée. Or, il s'avère que ces moyens de preuve ne sont que des photocopies de documents douaniers. Compte tenu du fait que la Commission de céans a accordé à la recourante, en cours d'instance, un délai pour lui permettre de produire les originaux en cause et que celle-ci n'a remis aucune pièce, il s'impose d'appliquer les conséquences prévues par la pratique administrative. Il s'ensuit que l'exportation des biens cités n'a pas été prouvée et qu'il en résulte une livraison sur territoire suisse imposable. [28] Peut être obtenu auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne. [29] 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)

E. 8

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 66.98 - Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 29 mai 2002 en la cause A. [CRC 2001-084] In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 2002 Année Anno Band 66 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 005 753 Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert. Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale. Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.