

CH_VB JAAC 69.37 vom 25. Oktober 2004

Bundesverwaltung, 2004-10-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_69.37__

FR: CH_VB JAAC 69.37 du 25 octobre 2004

IT: CH_VB JAAC 69.37 del 25 ottobre 2004

Erwägungen

E. 1

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). 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).

E. 2

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

E. 6

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.

E. 7

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

E. 8

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 [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.

E. 9

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 69.37 - Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 25 octobre 2004, en la cause X. [CRC 2002-003] In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 2005 Année Anno Band 69 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 006 941 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.