



CRC 2002-003

Président : Pascal Mollard
Juges : Xavier Oberson ; Christine Sayegh
Greffière : Anne Tissot Benedetto

Décision du 25 octobre 2004

en la cause

X. SA, ..., recourante, représentée par ...,

contre

L'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne (réf. ...),

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
prestation à soi-même ; cessation d'activité

I. En fait :

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 1^{er} 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 1^{er} au 3^{ème} 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 1^{er} au 3^{ème} 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 4^{ème} 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.

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

II. En droit :

1.– a) Conformément à l'art. 8 al. 1 des dispositions transitoires (disp. trans.) de l'ancienne Constitution fédérale du 29 mai 1874 en vigueur jusqu'au 31 décembre 1999 (aCst.), respectivement à l'art. 196 ch. 14 al. 1 de la nouvelle Constitution fédérale de la Confédération Suisse du 18 avril 1999 (Cst. ; RS 101), le Conseil fédéral était tenu d'édicter des dispositions d'exécution relatives à la TVA, qui devaient avoir effet jusqu'à l'entrée en vigueur d'une législation fédérale en la matière. Sur cette base, le Conseil fédéral a adopté l'OTVA. Le 2 septembre 1999, le parlement a accepté la LTVA. Cette dernière étant entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (arrêté du Conseil fédéral du 29 mars 2000 ; RO 2000 1346), il en résulte que l'OTVA a été abrogée à partir de cette même date. Toutefois, selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées ainsi que leurs dispositions d'exécution sont applicables, sous réserve de l'art. 94 LTVA, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur validité.

En l'espèce, l'art. 94 LTVA n'entre pas en considération, si bien que l'OTVA demeure applicable.

b) Aux termes de l'art. 53 OTVA en relation avec l'art. 71a al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA ; RS 172.021), les décisions sur réclamation rendues par l'AFC peuvent faire l'objet d'un recours auprès de la Commission fédérale de recours en matière de contributions dans les trente jours qui suivent leur notification.

En l'occurrence, la décision sur réclamation de l'autorité fiscale, datée du 22 novembre 2001, a été notifiée à la recourante au plus tôt le 23 novembre 2001. Le recours ayant été adressé à la Commission de céans le 7 janvier 2002 est intervenu dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA compte tenu des fêtes applicables (art. 22a PA). Un examen préliminaire du recours révèle en outre que cet acte remplit les exigences posées aux art. 51 et 52 PA et qu'il ne présente aucune carence de forme, ni de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

c) Il sied enfin de préciser l'objet du litige, dans la mesure où, par ses conclusions, le recourant est à même de réduire ce dernier (en n'attaquant plus certains points de la décision entreprise) (André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, ch. 2.13 et 2.85).

En l'espèce, la recourante conteste formellement le principe même de l'imposition du stock et des biens d'investissement au titre de prestation à soi-même suite à la cessation de ses activités commerciales. En revanche, elle ne revient pas sur le calcul de la TVA comme tel, lequel se fonde sur la valeur des biens ressortant des documents qu'elle a elle-même fournis à l'administration fiscale – dont font partie les rapports de l'organe de révision pour les années 1994 à 1996, ainsi que les informations de la recourante en date du 7 avril 1999 (pièce n° 22 produite par l'AFC). Ainsi, l'objet du litige se limite à l'examen de la seule question de l'imposition du stock et des biens d'investissement de la société recourante au titre de prestations à soi-même au sens de l'art. 8 al. 1 let. d OTVA.

d) Aux termes de l'art. 57 al. 2 PA, l'autorité de recours peut, à n'importe quel stade de la procédure, inviter les parties à un échange ultérieur d'écritures ou procéder à un débat. Un tel nouvel échange d'écritures n'a lieu qu'exceptionnellement, l'autorité de recours décidant librement s'il est utile dans le cadre de la procédure de recours en cause (Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, 2^e éd., Berne 2002, p. 678).

En l'espèce, compte tenu des mesures d'instructions complémentaires menées par l'AFC, avec l'accord de la recourante, sur la question de la reprise des activités de cette dernière, la Commission de céans a annoncé par courrier du 15 avril 2004 qu'un second échanges d'écritures pourrait être ordonné aux termes des mesures précitées. Par envoi du 9 juillet 2004, l'AFC a indiqué que les pièces déposées par la recourante démontraient qu'un réassujettissement n'était toujours pas possible, à tout le moins jusqu'en 2003. La recourante n'a en effet toujours pas repris d'activités jusqu'à cette date, à tout le moins selon les informations et explications qu'elle a elle-même fournies à l'AFC (lettre du 29 juin 2004, et ses annexes, produites par l'AFC à l'appui de sa correspondance du 9 juillet 2004). Au vu de ces nouvelles indications, il est apparu qu'un second échange d'écritures ne pouvaient amener de plus amples informations, la

Commission de céans étant à même de statuer en l'état sur la dette fiscale ressortant du décompte litigieux. Il convient à cet égard de préciser que le droit d'être entendu de la recourante a été respecté tout au long des mesures d'instructions menées par l'AFC, puisqu'elle a pu produire les pièces et informations nécessaires, ainsi que se déterminer sur la question de la reprise de ses activités. Elle a reçu, dans ce cadre, copie du courrier précité de l'AFC du 9 juillet 2004, sans y répondre et donc sans requérir la possibilité de se déterminer une nouvelle fois. Aussi, par souci d'économie, la Commission de céans renonce-t-elle à ordonner formellement un nouvel échange d'écritures.

2.– Selon la maxime inquisitoriale, la Commission de céans constate l'état de fait pertinent et procède d'office, s'il y a lieu, à l'administration des preuves (cf. l'art. 22 al. 1 de l'ordonnance du 3 février 1999 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage [RS 173.31], renvoyant aux art. 12 ss et 29 ss PA), étant précisé que ce principe est tempéré par l'obligation faite aux parties de collaborer à l'établissement de l'état de fait (art. 13 PA ; voir cependant art. 2 al. 2 PA). Selon la jurisprudence, l'on peut attendre de l'assujetti 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] 62 424 consid. 2b; décision non publiée de la Commission de céans du 16 avril 1999, en la cause C. [CRC 1998-001], consid. 4a/bb), ce que confirme d'ailleurs l'art. 47 al. 1 OTVA, aux termes duquel l'assujetti doit tenir ses livres comptables de telle manière que les faits importants pour la détermination de l'assujettissement ainsi que pour le calcul de l'impôt et celui de l'impôt préalable puissent y être constatés aisément et de manière sûre. Il incombe ainsi 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, le défaut de preuve étant au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait non prouvé (décision non publiée de la Commission de céans du 7 février 2001, en la cause C. [CRC 2000-043], consid. 2b ; Moor, op.cit., p. 258 ss, 263 ; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n° 2021).

3.– a) aa) Est assujetti à l'impôt quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, à condition que ses livraisons, ses prestations de services et ses prestations à lui-même effectuées sur territoire suisse dépassent globalement Fr. 75'000.– par an (cf. art. 17 al. 1 OTVA). L'art. 21 al. 1 LTVA soumet l'assujettissement à la TVA à des conditions semblables (arrêt du Tribunal fédéral du 3 novembre 2000, publié in Archives 71 402, 404 consid. 4b/aa).

bb) Ces dispositions visent toute activité économique exercée de façon durable et de manière indépendante, ce qui est en principe le cas si elle est accomplie par une personne morale agissant en son propre nom. Cette activité ne doit en outre pas être effectuée à titre purement gratuit, sans qu'il ne soit toutefois nécessaire qu'elle poursuive un but lucratif ou dégage un bénéfice (arrêt précité du Tribunal fédéral du 3 novembre 2000, in Archives 71 404

consid. 4b/bb ; voir également les références citées, Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Berne 1999, p. 172 ss ; 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. 179 ss ; Stephan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Berne 1994, p. 71 à 75 ; Peter Spinnler, Die subjektive Steuerpflicht im neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, in Archives 63 393 ss, 395 s.).

b) S'agissant du début de l'assujettissement, celui-ci commence à l'expiration de l'année civile au cours de laquelle le chiffre d'affaires déterminant, c'est-à-dire Fr. 75'000.-, a été atteint (art. 21 al. 1 OTVA ; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse – la taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 108 ss). Pour déterminer si l'assujettissement commence avec l'entrée en vigueur de l'OTVA, soit au 1^{er} janvier 1995, le nouveau droit doit être appliqué aux opérations imposables qui ont été exécutées dans les douze mois précédents (art. 84 al. 2 OTVA ; cf. également sur ce point la brochure éditée par l'AFC en septembre 1994 « Passage du régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires à celui de la taxe sur la valeur ajoutée », ch. 3.1 ss). La règle découlant de l'art. 21 al. 1 OTVA est en soi contraire au principe de la neutralité TVA et de l'égalité de traitement, mais permet de tenir compte des principes du transfert de l'impôt et de la sécurité du droit. Sa constitutionnalité n'est dès lors pas contestée et ne saurait être remise en cause, comme le confirme la jurisprudence déjà rendue dans ce cadre (voir à ce sujet les décisions de la Commission de recours du 20 janvier 2003, publiée dans la Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 67.80 consid. 2 [Steuer Revue [StR] 7-8/2003 p. 549] et du 3 décembre 1998, publiée dans la JAAC 63.76 consid. 3b/bb). Il est rappelé qu'à côté de la limite précitée de Fr. 75'000.-, l'art. 19 al. 1 let. a OTVA prévoit une deuxième limite, en dessous de laquelle un entrepreneur peut ne pas être assujéti à la TVA. Ainsi, les entrepreneurs, dont le chiffre annuel ne dépasse pas Fr. 250'000.- ne sont pas assujéti à l'impôt si la dette fiscale nette, à savoir la différence entre l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'impôt préalable, ne dépasse pas régulièrement Fr. 4'000.- par année (arrêt du Tribunal fédéral du 20 septembre 2000, publié in Archives 71 57 consid. 2 ; décision non publiée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 10 février 2004, en la cause M. [CRC 2003-081], consid. 2a ; décisions de la Commission de recours du 20 janvier 2003, in JAAC 67.79 consid. 2a ; du 9 décembre 2002, in JAAC 67.51 consid. 2a/aa et du 3 décembre 1998, in JAAC 63.76 consid. 3 ; Camenzind/ Honauer, op. cit., p. 199).

c) aa) S'agissant de la fin de l'assujettissement, celle-ci intervient en principe avec la cessation de l'activité soumise à l'impôt ou, en cas de liquidation d'un patrimoine, à la clôture de la procédure de liquidation (art. 22 let. a OTVA). L'assujettissement volontaire prend en règle générale fin au moment fixé par l'AFC, soit normalement à la fin de l'année civile ou de la période de décompte en cours (art. 22 let. b). Dans tous les autres cas, l'assujettissement cesse à la fin de l'année civile au cours de laquelle les montants déterminant l'assujettissement n'ont plus été dépassés et si l'on peut s'attendre à ce qu'ils ne le soient pas non plus pendant l'année civile suivante (art. 22 let. c) (décision de la Commission de recours du 10 mars 1999, publiée dans la JAAC 63.92 consid. 4a ; décisions non publiées de la Commission de recours des 30

septembre et 5 juillet 1999, en les causes P. [CRC 1999-016], consid. 5a et L. [CRC 1998-076], consid. 5 ; Camenzind/Honauer, op. cit. p. 208).

bb) Si l'assujettissement prend fin au sens de l'art. 22 let. a et c OTVA (art. 45 al. 2 OTVA), il appartient également à l'assujetti d'avertir l'AFC par écrit. Si l'assujetti omet d'annoncer auprès de l'administration fiscale qu'il ne réalise plus le chiffre d'affaires minimum déterminant l'assujettissement, il est censé avoir opté pour l'assujettissement (art. 45 al. 3 OTVA). Il en résulte que dans l'hypothèse où l'entrepreneur ne procède pas à la communication en temps utile, l'AFC ne radie l'inscription au registre des assujettis qu'au terme de la période de décompte concernée (décisions non publiées de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 25 mars 2004, en la cause J. [CRC 2003-170], consid. 2c ; du 5 janvier 2000, en la cause B. [CRC 1998-188], consid. 2 et décision de la Commission de céans du 12 octobre 1999, publiée dans la JAAC 64.48 consid. 4c/dd et 5a).

En revanche, si l'assujetti s'annonce en conformité de ce qui précède, la radiation intervient en règle générale avec un effet « ex tunc », c'est à-dire qu'elle devra intervenir au terme de la période fiscale au cours de laquelle elle a été déposée (voir à ce sujet, décision précitée de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 12 octobre 1999, publiée dans la JAAC 64.48 consid. 4).

d) Dans le but de préserver la neutralité concurrentielle ou afin de simplifier la perception de l'impôt, le législateur admet l'assujettissement volontaire avec le droit de déduire l'impôt préalable de certaines entreprises et personnes exemptées de l'assujettissement obligatoire (art. 8 al. 2 let. d disp. trans. ACst.). Cette faculté ne constitue pas une nouveauté, l'art. 31 al. 1 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) ayant déjà admis la possibilité pour une société de se faire enregistrer comme grossiste à titre volontaire (cf. Camenzind/Honauer, op. cit., p. 204).

Ainsi, à teneur de l'art. 20 al. 1 let. a OTVA, l'AFC peut aux conditions fixées par elle autoriser celui qui, au sens de l'art. 17 al. 1 OTVA, n'atteint pas le chiffre d'affaires minimum fixé par la loi ou, au sens de l'art. 19 al. 1 let. a et b OTVA, est exempté de l'assujettissement, à opter pour l'assujettissement. Selon la pratique établie par l'administration fiscale, la personne concernée doit pour requérir un assujettissement volontaire réaliser annuellement plus de Fr. 40'000.- de chiffre d'affaires provenant notamment de livraisons ou prestations de services imposables fournies à des assujettis sur territoire suisse (cf. Instructions à l'usage des assujettis TVA, dans leur version 1997 [ci-après : Instructions 1997], ch. marg. 682 ; brochure « Assujettissement à la TVA » du mois d'août 1999, ch. 5.2 ; décision de la Commission de recours du 6 août 2003, publiée in JAAC 68.20 consid. 2c/aa). La Commission de céans a eu l'occasion d'examiner la pratique précitée de l'administration fiscale concernant la limite de Fr. 40'000.- ainsi posée, confirmant cette dernière (décision précitée du 6 août 2003, in JAAC 68.20 consid. 2c ; cf. également décision de la Commission de recours du 28 novembre 2002, publiée in JAAC 67.78 consid. 4b/bb). Cette limitation du chiffre d'affaires doit également valoir

en cas d'option objective au sens de l'art. 20 al. 1 let. b OTVA (décisions précitées du 6 août 2003, in JAAC 68.20 consid. 4a et du 28 novembre 2002, in JAAC 67.78 consid. 3d/cc).

4.– a) Selon l'art. 8 al. 2 let. a ch. 1 disp. trans. aCst. (art. 196 ch. 14 al. 1 let. a pt 1 Cst.), 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 (Camenzind/Honauer, op. cit., p. 40 ; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9^{ème} éd., 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 (Rivier/Rochat Pauchard, op. cit., 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 les décisions non publiées 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 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] et 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 des art. 17 al. 1, respectivement 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 des art. 21 al. 1 et 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 indéfinie 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 les notions de « cessation d'activité soumise à l'impôt » avec 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 aux art. 17 al. 1 et 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 (décision entreprise, en page 6 ; réponse du 8 avril 2002, en page 2).

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 aux let. a et b de l'art. 20 al. 1 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. consid. 3d ci-dessus ; comptes de pertes et profits pour les années en cause, pièce n° 5 produite par l'AFC). 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 (recours du 7 janvier 2002, en page 4) – 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, comme rappelé précédemment (cf. consid. 2 ci-dessus). 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 (recours en page 4). 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 « standby » 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) Le présent recours doit en conséquence être rejeté et la décision entreprise confirmée.

b) Conformément à l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure, lesquels comprennent en règle générale l'émolument d'arrêté, les émoluments de chancellerie et les débours, sont mis, dans le dispositif, à la charge de la partie qui succombe. Si celle-ci n'est déboutée que partiellement, ces frais sont réduits. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 1 ss plus particulièrement 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 [RS 172.041.0]). En outre, aucun frais de procédure n'est mis à la charge de l'autorité inférieure déboutée (art. 63 al. 2 PA). En l'espèce, la recourante ayant succombé, il convient de mettre à sa charge l'entier des frais de procédure.

Par ces motifs,

la Commission fédérale de recours en matière de contributions, statuant par voie de circulation conformément à l'art. 23 al. 1 de l'ordonnance concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage du 3 février 1993 (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours la société X. SA est rejeté et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 22 novembre 2001 est confirmée.
2. Les frais de procédure, de Fr. 3'000.–, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge de la recourante et imputés sur l'avance de frais de Fr. 3'000.–.
3. La présente décision est notifiée par écrit à la recourante et à l'Administration fédérale des contributions.

Indication des voies de droit

Les décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral dans les trente jours dès leur notification (art. 97 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 [OJ ; RS 173.110]), **exception faite des décisions sur l'octroi d'un sursis ou la remise de contributions dues (art. 99 al. 1 let. g OJ)**. Le mémoire de recours doit être adressé en trois exemplaires au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il indique les conclusions, motifs et moyens de preuve et porte la signature du recourant ou de son mandataire ; celui-ci y joint l'expédition de la décision attaquée et les pièces invoquées comme moyens de preuve, lorsqu'elles se trouvent entre ses mains. Le délai ne court pas (art. 34 al. 1 OJ) :

- a) Du 7^e jour avant Pâques au 7^e jour après Pâques inclusivement ;
- b) Du 15 juillet au 15 août inclusivement ;
- c) Du 18 décembre au 1^{er} janvier inclusivement.

Commission fédérale de recours en
matière de contributions

Le président

La greffière

Pascal Mollard

Anne Tissot Benedetto