



CRC 2002-074

Président : Pascal Mollard
Juges : Daniel Riedo ; Christine Sayegh
Greffière : Liliane Subilia-Rouge

Décision du 8 juin 2004

en la cause

X, recourant

contre

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

concernant

la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA) ;
responsabilité de l'associé d'une A

I. En fait :

A.– Monsieur X, Madame Y et Monsieur Z constituèrent une société en nom collectif sous la raison sociale « A » (ci-après : la société ou la A), qui fut inscrite au Registre du Commerce de Genève le 16 septembre 1994. La faillite de la société fut prononcée en date du xx xxx 2000, ce qui entraîna la radiation de cette dernière (Feuille officielle suisse du commerce [FOSC] du...).

La dite A fut immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1^{er} janvier 1995 jusqu'au 23 novembre 2000 en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA ; RS 641.201).

B.– Le 20 juin 1996, M. X annonça au A sa sortie de la société et réclama le remboursement intégral de son apport initial, correspondant à la somme de Fr. 40'000.--. Par réponse du 16 décembre 1996, la A admit la sortie de M. X avec effet au 31 décembre 1996. Le 1^{er} septembre 1997, M. X écrivit au Registre du Commerce pour requérir la radiation de son nom. Malgré cette requête, M. X resta inscrit au Registre du Commerce en tant qu'associé de la société jusqu'à la liquidation et la faillite de cette dernière.

Après diverses démarches pour tenter de récupérer son apport initial auprès de la A, M. X notifia à cette dernière un commandement de payer portant sur la somme de Fr. 8'000.-- (première annuité à rembourser sur l'apport initial). Il s'en suivit une procédure judiciaire qui aboutit, le 19 décembre 2000, à un jugement du Tribunal de première instance de la République et Canton de Genève, déboutant la A, qui avait formé une action en libération de dette, de toutes ses conclusions.

C.– Les décomptes relatifs aux périodes fiscales du 4^e trimestre 1999 au 1^{er} trimestre 2000 n'ayant pas été remis, l'AFC estima l'impôt dû à Fr. 9'000.--. La remise des décomptes par la société entraîna la correction de cette évaluation pour un montant de Fr. 2'993.50, laissant ainsi un solde de Fr. 6'006.50, lequel ne fut jamais versé à l'AFC. L'impôt dû pour la période du 2^e trimestre 2000, se montant à Fr. 2'455.20 selon le décompte de la A, ne fut pas versé non plus.

D.– L'AFC rechercha M. X en qualité d'associé responsable de la A dissoute pour les dettes fiscales susmentionnées et fit notifier, le 2 août 2001, par l'Office des poursuites de Rive-Droite, Genève, le commandement de payer n° ... portant sur les montants de Fr. 6'006.50, avec intérêts dès le 16 avril 2000, et de Fr. 2'455.20, avec intérêts dès le 1^{er} septembre 2000. M. X forma opposition à l'encontre de ce commandement de payer.

E.– Par décision au sens de l'art. 51 OTVA, du 22 octobre 2001, l'AFC condamna M. X à lui payer la dette fiscale faisant l'objet de la poursuite et leva l'opposition au commandement de payer.

Le 20 novembre 2001, M. X forma réclamation contre la décision susmentionnée. Il prit argument du fait qu'il était sorti de la société et que cette sortie avait été admise par la société. Il avait entrepris les démarches nécessaires pour que son nom soit radié du Registre du Commerce et ne comprenait pas pourquoi il n'y avait pas été donné suite. Sa sortie de la société avait également été reconnue par un jugement du Tribunal de première instance de la République et Canton de Genève. En outre, sa créance en restitution de l'apport initial avait été admise à l'état de collocation dans la faillite de la société. Il conclut en conséquence à l'annulation de la décision du 22 octobre 2001.

En date du 18 mars 2002, l'AFC pria M. X de lui faire parvenir divers documents et informations, dont notamment la copie d'un éventuel courrier du préposé au Registre du Commerce suite à son courrier du 1^{er} septembre 1997, ainsi que des explications concernant les circonstances de la sortie et les démarches effectuées, auprès de la A ou de toute autre personne,

suite au courrier du 1^{er} septembre 1997 resté sans réponse, afin d'obtenir la modification au Registre du Commerce. Répondant par lettre du 3 avril 2002, M. X expliqua, qu'avant d'être recherché par l'AFC, il ignorait tout à fait que le Registre du Commerce n'avait pas donné suite à son courrier, envoyé par voie recommandée, et qu'il n'avait dès lors entrepris aucune démarche autre que son courrier du 1^{er} septembre 1997.

F.– Par décision du 24 avril 2002, l'AFC rejeta la réclamation de M. X. Elle estima que, dans la mesure où les conditions formelles des articles 556 et 581 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (Droit des obligations [Code des obligations ; CO] ; RS 220), n'avaient pas été respectées, la sortie de M. X de la A ne pouvait pas être opposée aux tiers. Quant au jugement du Tribunal de première instance de la République et Canton de Genève, il n'avait traité qu'aux relations internes à la société et ne modifiait pas la responsabilité des associés envers les tiers. L'AFC confirma ainsi que M. X était redevable des montants de Fr. 6'006.50, avec intérêts dès le 16 avril 2000, et de Fr. 2'455.20, avec intérêts dès le 1^{er} septembre 2000, levant l'opposition au commandement de payer.

G.– M. X (ci-après : le recourant) 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 acte du 27 mai 2002. Soulevant le grief d'arbitraire, il estime choquant de se voir condamner à payer une dette fiscale, alors que c'est le préposé au Registre du Commerce qui n'a pas entrepris les démarches nécessaires. Il invoque également le principe de la bonne foi. Il considère en outre que l'AFC viole de ce principe de l'autorité de la chose jugée en ne tenant pas compte du jugement du Tribunal de première instance genevois. Il conclut à l'annulation de la décision attaquée et au versement d'une indemnité à titre de dépens.

L'AFC a, par courrier du 14 août 2002, déposé une réponse et a renvoyé pour l'essentiel à l'argumentation développée dans la décision sur réclamation, concluant au rejet du recours sous suite de frais. Elle estime que le recourant ne démontre pas en quoi la décision attaquée est arbitraire. Elle indique aussi que le principe de la bonne foi ne peut être invoqué à son encontre, dans la mesure où elle n'avait pas à prendre en compte les actes du préposé au Registre du Commerce. Elle signale finalement que le jugement du Tribunal de première instance genevois ne traite pas de la question de la validité de la sortie du recourant.

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 loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA ; RS 641.20). 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 seule 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 est datée du 24 avril 2002. Le recours a été adressé à la Commission de céans le 27 mai 2002. Il en découle que le recours a été déposé en temps utile, savoir dans le délai légal prescrit par l'art. 50 PA, au regard 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 ou de fond. Il y a dès lors lieu d'entrer en matière.

c) Le calcul des montants en cause n'étant pas contesté, la Commission de recours ne traitera pas cette question.

2.- a) Aux termes de l'art. 17 al. 1 OTVA, est assujéti celui qui exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle, même sans intention de faire des bénéfices, pour autant que le montant des livraisons, des prestations de services et des prestations à soi-même dépassent annuellement le montant de Fr. 75'000.--. Selon l'art. 17 al. 2 OTVA, sont en particulier assujétis les personnes physiques, les sociétés de personnes, les personnes morales de droit privé et de droit public, les établissements publics dépendants, ainsi que les collectivités de personnes n'ayant pas la capacité juridique qui effectuent des opérations sous une raison sociale commune. La forme juridique choisie ne joue pas de rôle pour la question de l'assujétissement (cf. décisions de la Commission de recours du 21 janvier 1997, in Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 64.46 consid. 2b, du 13 juillet 2001, non publiée, en la cause K. [SRK 1999-155], du 12 mars 1999, non publiée, en la cause S. [SRK 1998-048], consid. 2b ; 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. 180).

b) Aux termes de l'art. 25 al. 1 let. a OTVA, dont la constitutionnalité a déjà été confirmée par la Commission de céans dans un prononcé non publié du 6 février 2001 (décision en la cause P. [CRC 2000-042], consid. 4a/cc, confirmée par l'arrêt du Tribunal fédéral

2A.107/2001 du 3 mai 2001), sont solidairement responsables avec l'assujetti, les associés d'une société simple, d'une société en nom collectif ou en commandite dans le cadre de leur responsabilité selon le droit civil.

c) aa) L'art. 25 al. 1 OTVA se référant à la responsabilité telle que définie par le droit civil, il convient, pour la société en nom collectif, de se référer à l'art. 568 CO. Selon cet article, les associés sont tenus des engagements de la société solidairement et sur tous leurs biens ; toute convention contraire entre associés est sans effet à l'égard des tiers (art. 568 al. 1 et 2 CO). Néanmoins un associé ne peut être recherché personnellement pour une dette sociale, même après sa sortie de la société, que s'il est en faillite ou si la société est dissoute ou a été l'objet de poursuites restées infructueuses (art. 568 al. 3 CO). Il convient encore toutefois de préciser que dans cette situation, c'est-à-dire après sa sortie de la société, un associé ne peut être recherché que pour des dettes antérieures à sa sortie (cf. Daniel Staehelin, n° 10 ad art. 576 CO, in : Honsell/Vogt/Watter, Obligationenrecht II (Art. 530-1186), 2e éd., Bâle 2002).

bb) La sortie d'un associé, ainsi que la continuation des affaires par l'un des associés, doivent être inscrites sur le registre du commerce (art. 581 CO). Sous l'angle formel, l'art. 556 al. 1 CO dispose que les demandes ayant pour objet l'inscription de faits ou la modification d'inscriptions doivent être signées personnellement par tous les associés en présence du fonctionnaire préposé au registre ou lui être remises par écrit et revêtues des signatures dûment légalisées. Les associés chargés de représenter la société apposent personnellement la signature sociale et leur propre signature devant le fonctionnaire préposé au registre, ou les lui remettent dûment légalisées (al. 2).

En ce qui concerne les effets externes, l'art. 933 al. 1 CO prévoit que les tiers auxquels une inscription est devenue opposable ne peuvent se prévaloir de ce qu'ils l'ont ignorée. Cependant, lorsqu'un fait dont l'inscription est requise n'a pas été inscrit, il ne peut être opposé aux tiers que s'il est établi que ces derniers en ont eu connaissance (al. 2).

d) La Commission de recours a déjà eu l'occasion de préciser qu'un associé n'est libéré de sa responsabilité pour les dettes fiscales (TVA) que lorsque sa sortie est inscrite au registre du commerce et ainsi correctement annoncée et publiée ou lorsque l'AFC a, de manière avérée, eu connaissance de la sortie (cf. décisions de la Commission de recours du 21 août 2003 et du 22 mai 2002, en la cause S. [SRK 2003-044 et 2001-077], consid. 3c et 4d/cc ; Archives de droit fiscal suisse [Archives] 43 p. 401 consid. 3).

3.- En l'espèce, il n'est pas contesté que le recourant a annoncé sa sortie de la A au Registre du Commerce, mais que, pour une raison non connue de la Commission de céans, il n'a pas été donné suite à cette information et que le recourant est resté inscrit comme associé jusqu'à la clôture de la faillite de la société et sa radiation du Registre du Commerce. Il n'est pas non plus invoqué que l'AFC avait été informée de cette sortie avant la faillite de la société. En conséquence, en vertu de l'art. 933 al. 2 CO, la sortie du recourant ne peut être opposée à l'AFC.

Celle-ci est dès lors fondée à agir à son encontre sur la base de l'art. 568 CO. Le fait que la sortie du recourant ait été admise par ses associés doit être considérée comme une convention interne et ne modifie en rien la responsabilité du recourant face à l'AFC. De même, le fait que la créance du recourant en restitution de l'apport initial ait été admise à l'état de collocation dans la faillite de la société et l'existence d'un jugement reconnaissant la créance de Fr. 8'000.-- détenue par le recourant à l'encontre de la A suite à sa sortie de la A ne sont pas de nature à modifier cette appréciation. Le droit des obligations prévoit que seuls l'inscription au registre du commerce ou l'avis au tiers intéressé permettent de rendre opposable la sortie d'un associé d'une société. Or, en la présente cause, il n'a été satisfait ni à l'une ni à l'autre de ces conditions. La sortie du recourant de la A au ... décembre ... n'est donc pas opposable à l'AFC. C'est à juste titre que l'AFC a considéré que le recourant était resté associé jusqu'à la faillite de la société et qu'elle l'a donc recherché pour des dettes datant des années 1999 et 2000 (c'est-à-dire antérieures au moment auquel sa sortie est devenue opposable aux tiers).

On notera au surplus que le jugement cantonal auquel se réfère le recourant ne se prononce pas sur la validité et l'opposabilité aux tiers (non membres de la société) de la sortie du recourant. Il ne peut donc pas lier l'AFC sur cette question dans le présent litige.

Enfin, peu importe pour la présente décision que l'inscription au Registre du Commerce de la sortie du recourant ait été omise en raison d'une faute du préposé cantonal ou du recourant. En effet, dans l'une des hypothèses comme dans l'autre, il n'en reste pas moins que la sortie du recourant n'est pas opposable à l'AFC et que la décision dont est recours est fondée en droit.

4.- Les considérations qui précèdent conduisent la Commission de recours de céans à rejeter le recours formé par le recourant. Vu l'issue de la cause, en application de l'art. 63 al. 1 PA, les frais de procédure comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie sont mis à la charge du recourant qui succombe. L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants et rembourse le surplus éventuel (art. 63 al. 1 PA et 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]).

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 du 3 février 1993 concernant l'organisation et la procédure des commissions fédérales de recours et d'arbitrage (RS 173.31),

prononce :

1. Le recours de X du 27 mai 2002 est rejeté et la décision de l'Administration fédérale des contributions du 24 avril 2002 est confirmée.
2. Les frais de procédure, par Fr. 600.--, comprenant l'émolument d'arrêté et les émoluments de chancellerie, sont mis à la charge du recourant et imputés sur l'avance de frais de Fr. 1'200.--. Le surplus de Fr. 600.-- est remboursé au recourant.
3. La présente décision est notifiée par écrit au recourant 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

Liliane Subilia-Rouge