

JAAC 67.120

Décision de la Commission fédérale de recours en
matière de contributions du 14 mai 2003 en la cause
X [CRC 2001-163]

*Impôt sur le chiffre d'affaires (IChA). Consommation particulière.
Constatation inexacte de l'état de fait.*

- *La consommation particulière suppose la réalisation d'une condition positive, soit l'utilisation de la marchandise (consid. 3c/aa).*
- *Distinction entre consommation particulière professionnelle et non professionnelle (consid. 3c/bb).*
- *Un décompte établi à l'intention d'une banque ne suffit pas à prouver la réalisation de travaux, et donc l'utilisation de la marchandise, eu égard aux dénégations de principe de l'assujetti, portant au surplus sur un fait négatif vérifiable au moyen d'une visite sur place (consid. 4).*

Warenumsatzsteuer (WUST). Eigenverbrauch. Unrichtige Feststellung des Sachverhalts.

- *Der Eigenverbrauch setzt die Verwirklichung einer positiven Bedingung voraus, der Verwendung der Ware (E. 3c/aa).*
- *Unterscheidung zwischen gewerbsmässigem und nicht gewerbsmässigem Eigenverbrauch (E. 3c/bb).*
- *Eine zu Handen einer Bank erstellte Abrechnung genügt nicht als Beweis für die tatsächliche Ausführung von Bauarbeiten, die als gewerbsmässige baugewerbliche Arbeiten gelten sollen, da der Steuerpflichtige diese im Grundsatz verneint und sich dabei auf eine negative Tatsache stützt, die mit einem Augenschein überprüft werden kann (E. 4).*

Imposta sulla cifra d'affari (ICA). Consumo proprio. Constatazione inesatta dei fatti.

- Il consumo proprio presuppone la realizzazione di una condizione positiva, cioè l'utilizzo della merce (consid. 3c/aa).

- Distinzione fra consumo proprio professionale e non professionale (consid. 3c/bb).

- Un calcolo effettuato per una banca non è sufficiente per provare la realizzazione di lavori e quindi l'utilizzo della merce, tenuto conto del fatto che il contribuente ha negato questo elemento, riferendosi ad un fatto negativo verificabile con un'ispezione sul luogo (consid. 4).

Résumé des faits:

A. La société X S.A., entreprise de menuiserie et de charpente, est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 12 janvier 1980 en qualité de grossiste fabricante au sens des art. 8 et 9 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 figurant dans le RO).

B. Lors de l'agrandissement de l'atelier de l'entreprise, la société établit un document daté du 19 novembre 1991, intitulé «Décompte final agrandissement atelier X S.A. à Y». Ledit document faisait état notamment de postes relatifs à des travaux propres réalisés par la société, à savoir:

«- Démolition (travaux effectués en partie par X) Fr. 10'800.-

- Portes atelier (boiseries effectuées par X) Fr. 11'400.-

- Travaux divers effectués par X Fr. 55'000.-».

Ce montant de Fr. 77'200.- ne fut pas mentionné dans la comptabilité de la société.

C. Entre le 4 et le 11 septembre 1995, l'AFC effectua un contrôle fiscal auprès de la société. Ce contrôle concernait les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1990 au 4^e trimestre 1994. A cette occasion, l'AFC établit un décompte complémentaire (DC) du 11 septembre 1995 d'un montant de Fr. 82'609.-. Les ch. 1 à 3 du décompte complémentaire furent corrigés par avis de crédit du 18 septembre 1995 portant sur Fr. 9'388.-.

D. Par courrier du 22 septembre 1995, la société contesta auprès de l'AFC la reprise fiscale opérée selon le décompte complémentaire susmentionné, notamment sur le point 5: la société avait admis, lors du contrôle fiscal, avoir réalisé des travaux de démolition pour un montant de Fr. 5'000.- sur le total de Fr. 10'800.- mentionné dans le décompte final du 19 novembre 1991, ce dont l'AFC avait tenu compte dans son décompte. La société soutint qu'il s'agissait de sa seule dépense de consommation particulière, alors que l'AFC estimait que les sommes de Fr. 11'400.- et Fr. 55'000.-, figurant dans le décompte du

19 novembre 1991, relevaient également de la consommation particulière. Elle demanda en outre quelles étaient les pièces complémentaires qu'elle devait fournir.

E. Le 29 août 1997, l'AFC rendit une décision formelle par laquelle elle confirmait le décompte complémentaire du 11 septembre 1995, compte tenu de l'avis de crédit du 18 septembre 1995.

F. Par courrier du 23 septembre 1997, la société déposa une réclamation contre la décision précitée. En préambule, elle déplora que l'AFC n'ait pas requis de pièces supplémentaires avant de rendre sa décision. Concernant la question de la consommation particulière, elle déclara que le décompte final qu'elle avait elle-même rédigé, et sur lequel l'AFC se basait pour chiffrer la consommation particulière, avait été établi pour la banque dans le seul but de justifier les mises de fonds et n'avait rien à voir avec un décompte d'impôt sur le chiffre d'affaires (IChA). En conséquence, elle n'admettait que Fr. 9'066.- (Fr. 5'000.- de travaux de démolition, Fr. 1'566.- pour lamer deux portes, Fr. 2'500.- pour deux fenêtres, une séparation dans le vestiaire, deux portes intérieures au vestiaire) au titre de consommation particulière.

G., H., I. Par décision du 29 août 2001, l'AFC admit partiellement la réclamation de la société. Tout en constatant qu'elle était fondée à retenir le décompte final du 19 novembre 1991 pour calculer la valeur des travaux propres effectués par la recourante, l'AFC admit qu'un montant de Fr. 8'800.- pour des portes coulissantes avait déjà été imposé et qu'il ne se justifiait dès lors pas de le reprendre au titre de consommation particulière. En conséquence, l'AFC porta un montant de Fr. 391.- en déduction de la dette fiscale, par avis de crédit du 29 août 2001. Le dispositif de la décision sur réclamation de l'AFC était formulé comme suit:

«1. La décision de l'AFC du 29 août 1997 est entrée en force en ce qui concerne les ch. 1 à 4 du décompte complémentaire n° 13'461 du 11 septembre 1995 et l'avis de crédit n° 78'816 du 18 septembre 1995, soit pour un montant total de Fr. 65'384.-.

2. Partant, c'est à bon droit que la société anonyme X S.A. s'est acquittée du montant de Fr. 63'221.- porté en déduction de sa dette pour les périodes fiscales du 1^{er} trimestre 1990 au 4^e trimestre 1994 [01.01.1990 au 31.12.1994].

3. La société anonyme X S.A. doit encore verser à l'AFC Fr. 13'316.20 d'intérêt moratoire couru du 30 avril 1993 jusqu'à la date de paiement de chacun de ces versements opérés à concurrence de Fr. 63'221.-.

4. La réclamation de la société anonyme X S.A. est partiellement admise à concurrence du montant de Fr. 4'498.- selon les avis de crédit du 29 août 2001 de Fr. 391.- et du 8 juin 2001 de Fr. 4'107.- [recte: 4'108.-].

5. La réclamation de la société anonyme X S.A. est rejetée pour le surplus.

6., 7. [...].».

J. Le 28 septembre 2001, la société (ci-après: la recourante) a interjeté un recours contre la décision sur réclamation de l'AFC devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours ou de céans). Elle conclut au calcul de l'impôt de consommation particulière sur un montant de Fr. 9'066.- uniquement et non pas de

Fr. 62'600.-. Elle ajoute comme seconde conclusion: «Le décompte d'intérêts doit pouvoir faire l'objet d'un contrôle avant son acceptation». La recourante mentionne que l'agrandissement du rez-de-chaussée de l'atelier a été effectué totalement en béton armé, par conséquent elle n'avait pu effectuer aucun travail elle-même. Elle joint des photographies et déclare également être à la disposition d'un expert pour vérifier ses dires.

K. Par réponse du 16 novembre 2001, l'AFC a conclu au rejet du recours, sous suite de frais, confirmant l'argumentation développée dans la décision sur réclamation. Elle estime que la recourante n'a apporté aucune preuve susceptible de démontrer que des tiers lui auraient facturé lesdits travaux, malgré la possibilité dont elle a disposé tout au long de la procédure.

L. En date du 8 janvier 2003, la Commission de recours a réclamé à la recourante les pièces suivantes: 1) la liste détaillée des travaux relatifs aux postes «Portes atelier» et «Travaux divers effectués par X» du décompte du 19 novembre 1991, si possible avec pièces justificatives, 2) les factures relatives aux matières premières utilisées pour les travaux effectués, 3) une estimation de la valeur du travail effectué sur les matières premières (c'est-à-dire les salaires, les frais généraux, le supplément pour risques et la marge de bénéfice), si possible avec pièces justificatives.

En date du 6 février 2003, la recourante a donné suite à la mesure d'instruction en fournissant divers plans, photographies et explications. En ce qui concerne le poste «Travaux divers effectués par X» figurant sur le décompte du 19 novembre 1991, elle a indiqué que ce montant avait été provisionné pour la construction d'un local, qui n'avait finalement pas été réalisé.

Extrait des considérants:

1., 2. (...)

3.a. Selon l'art. 8 al. 1 let. a AChA, est assujéti à l'impôt en qualité de grossiste, quiconque livre des marchandises sur territoire suisse (art. 15 AChA) ou les emploie à sa consommation particulière (art. 16 AChA). Est grossiste, d'après l'art. 9 al. 1 let. a AChA, le commerçant (art. 10 al. 1) qui livre annuellement (al. 2 et 3) sur le territoire suisse ou affecte à la consommation particulière pour plus de Fr. 35'000.- de marchandises, si ce chiffre d'affaires est constitué pour plus de la moitié par des livraisons en gros ou comprend un montant de plus de Fr. 35'000.- pour des livraisons de marchandises usagées. Est considéré comme commerçant quiconque fait profession d'acquérir des marchandises pour les revendre sans les transformer ni les ouvrir. Les termes «transformer» et «ouvrir» ne doivent pas s'entendre du simple fait d'apposer une empreinte, d'emballer ou de transvaser des marchandises (art. 10 al. 1 AChA).

b. Est également grossiste le fabricant (art. 10 al. 2 et 3 AChA) qui, annuellement, livre sur territoire suisse ou emploie à sa consommation particulière pour plus de Fr. 35'000.- de marchandises, qu'il s'agisse de produits de sa fabrication ou de marchandises revendues ou employées sans avoir été transformées ni ouvrées (art. 9 al. 1 let. b AChA). Est considéré comme fabricant celui qui professionnellement fabrique des marchandises ou en fait fabriquer contre salaire. Le terme «fabriquer» vise tout remaniement, façonnage, assemblage, mise en état, finissage ou transformation analogue. La notion de fabrication et de réparation de choses mobilières est très large;

elle s'entend de toute modification d'une marchandise qui est le fruit d'un travail (Archives de droit fiscal suisse [Archives] vol. 43 p. 196 consid. 1c; arrêt non publié du Tribunal fédéral du 9 août 1995, en la cause K. AG [2A.347/1993], consid. 2b; *Heinz Keller*, Die verfassungsrechtliche Lage der Warenumsatzsteuer, in: Archives vol. 50 p. 183 ss). La jurisprudence a du reste admis que la fabrication, au sens de l'arrêté instituant un impôt sur le chiffre d'affaires, recouvre des activités plus nombreuses et diverses que celles que l'on englobe couramment dans cette notion. C'est ainsi que rentrent dans la fabrication les travaux de blanchissage du linge (ATF 68 I 104 ss consid. 3; Archives vol. 27 p. 227 consid. 3), le nettoyage et la désinfection d'appareils téléphoniques (Archives vol. 16 p. 102 consid. 2), le montage et le démontage de machines (ATF 80 I 48 consid. 1c) ou d'un podium de concert (ATF 73 I 268 ss consid. 2). Il y a donc déjà fabrication par le seul apport de travail, à l'exclusion de tout apport de matière (ATF 95 I 183 consid. 3). Le Tribunal fédéral a par exemple qualifié de fabrication le remplissage de paquets cadeaux avec des échantillons et des prospectus (Archives, vol. 44 p. 591 consid. 3). Toutefois, le simple examen des marchandises ne vaut pas fabrication (*Dieter Metzger*, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, p. 136 ch. 298).

c.aa. Il y a consommation particulière lorsqu'un grossiste affecte à des fins autres que la revente ou l'emploi comme matières premières dans la fabrication professionnelle de marchandises, des marchandises qu'il s'est procurées en franchise d'impôt (art. 16 al. 1 let. a AChA) ou qu'il a fabriquées professionnellement (art. 16 al. 1 let. b AChA). Cette définition est donc négative. Toutefois, selon le Tribunal fédéral, la consommation particulière suppose tout de même la réalisation d'une condition positive, soit l'utilisation de la marchandise. L'imposition d'une marchandise à ce titre est en effet justifiée par le fait que le grossiste l'utilise de telle manière qu'elle échappe à sa destination normale qui est d'être vendue à un consommateur; autrement dit, la consommation particulière suppose de la part du grossiste une utilisation qui fait sortir la marchandise du marché (Archives vol. 58 p. 451 s. consid. 3c). Le but de l'impôt sur la consommation particulière est de mettre le grossiste qui se livre à lui-même des marchandises en franchise d'impôt sur un pied d'égalité avec le consommateur final qui acquiert les marchandises grevées de l'impôt (arrêt non publié du Tribunal fédéral du 2 décembre 1993 dans la cause V. AG, consid. 3a; Archives vol. 54 p. 597 consid. 3a, vol. 52 p. 643 consid. 3; décisions non publiées de la Commission de recours du 15 mars 2000, en la cause C. [CRC 1999-002], consid. 2b/aa, du 30 juin 1999, en la cause H. [SRK 1999-013], consid. 2b, et du 19 juin 1998, en la cause A. S.A. [CRC 1997-069], consid. 2a; Metzger, op. cit., n° 681; *Wilhelm Wellauer*, Warenumsatzsteuer, Bâle 1959, n° 659).

bb. Il ressort du système de l'AChA que l'on peut se trouver en présence de deux formes de consommation particulière au sens technique, soumises à imposition. La première, dite «professionnelle», est régie par l'art. 16 al. 1 let. b et al. 2 AChA et sa base de calcul comprend la valeur des marchandises acquises et celle du travail effectué sur elles. Au contraire, la consommation particulière «non professionnelle», visée par l'art. 16 al. 1 let. a AChA, repose sur une base de calcul réduite, limitée à la valeur des marchandises acquises. La distinction entre consommation particulière professionnelle et non professionnelle revêt une grande importance lorsque l'on se trouve en

présence d'un entrepreneur qui effectue des réparations, soit de la fabrication au sens technique. S'il s'agit d'une consommation particulière professionnelle, la base de calcul sera en effet plus large. Sous l'angle de la consommation particulière, en tant qu'objet de l'impôt, il convient de rappeler ici que des marchandises sont précisément fabriquées «professionnellement» lorsque l'entreprise a pour but de fabriquer des marchandises de ce genre pour le compte d'autrui, pour les aliéner ou les donner à bail (art. 10 al. 2 3^e phrase AChA). Du texte légal, il découle donc, généralement, que la professionnalité de la consommation particulière dépend de la réalisation d'un autre état de fait, en l'occurrence de la fourniture par l'entrepreneur de marchandises du même genre que celles qu'il affecte à sa propre entreprise. La professionnalité de la consommation particulière au sens de l'art. 16 al. 1 let. b AChA, respectivement art. 16 al. 2 *dérive* donc d'une autre professionnalité, appelée originaire, qui qualifie toute livraison faite à un tiers. C'est seulement à cette condition que l'on se trouve dans l'hypothèse de l'art. 16 al. 1 let. b et al. 2 AChA. La consommation particulière de l'art. 16 al. 1 let. b et al. 2 AChA doit donc être professionnelle et, en principe, cette professionnalité est une professionnalité dérivée.

4.a. En l'espèce, l'AFC s'est basée sur un décompte, intitulé «Décompte final agrandissement atelier X & Cie S.A. à Y», trouvé dans les locaux de l'assujettie pour calculer le montant de la consommation particulière imposable.

b. Les montants de Fr. 10'800.-, Fr. 11'400.- et Fr. 55'000.- ont été contestés dès le départ (1995) par la recourante, qui a notamment expliqué, d'une part, que seule une partie des travaux prévus avait été réalisée et, d'autre part, que la majeure partie de l'agrandissement de l'atelier n'avait pas pu être réalisée par ses soins puisqu'il s'agissait de structures en béton. L'AFC est d'ailleurs entrée en matière sur un certain nombre de ces arguments et a rectifié partiellement les montants de Fr. 10'800.- et Fr. 11'400.-, mais pas celui de Fr. 55'000.-. Dans sa lettre du 6 février 2003, la recourante explique à propos de cette somme: «Ce montant de Fr. 55'000.- avait été porté en compte d'un commun accord à l'époque entre notre entreprise et la banque, afin de pouvoir consolider l'hypothèque de cet agrandissement avant la fin de l'année 1991. Ce montant avait été provisionné pour la construction du local Charpente, situé sur la dalle du nouvel atelier, qui devait être fait totalement en bois par nos soins. Pour des raisons économiques, nous avons renoncé à construire ce local en 1992, comme nous l'avions prévu. Ce local n'est toujours pas construit à ce jour». L'assujettie nie ainsi clairement avoir effectué les travaux prévus à l'aide de ces Fr. 55'000.-. Les plans et les photographies fournis par la recourante corroborent ces affirmations. L'AFC n'avance pas d'argument contraire. Elle affirme simplement, dans la réponse, que le décompte litigieux a «servi de base à l'obtention d'un crédit de construction, de sorte que l'AFC s'est basée sur lesdits montants». Cependant, le fait qu'un crédit ait été demandé à la banque n'implique pas les travaux concernés aient été réalisés, respectivement qu'ils l'aient été pour un montant correspondant. Pour le reste, l'AFC n'a jamais mentionné expressément les travaux qui seraient concernés par ce montant de Fr. 55'000.-.

c. Au vu du dossier, l'allégation de la recourante est importante. Elle est soutenue par une série de photographies, dont la valeur probante n'est pas évidente, mais ne saurait en aucun cas être sous-estimée. L'état de fait n'apparaît de toute façon pas complet et des mesures d'instructions

complémentaires s'imposent. Elles s'avéraient cependant trop lourdes pour la Commission de recours, car elles portent sur la vérification des allégations de la recourante, ce qui nécessite sans doute une visite sur place. On peut certes, au vu du cas, se demander si l'on ne devrait pas appliquer directement les règles sur le fardeau de la preuve. Mais le principe inquisitoire nécessite des investigations, requises par le développement du dossier.

Cela dit, la Commission de recours observe que l'allégation de la recourante est intervenue dès le début et non pas seulement au cours de la procédure de recours portée devant la Commission de céans. Comme on l'a vu, il ne saurait y avoir consommation particulière si aucune utilisation, ni achat de matières n'a eu lieu. La recourante, faisant usage de son droit et de son devoir de collaborer a avancé un élément important pour l'état de fait, car si elle a raison, il n'y a pas de consommation particulière, en tout cas pas de consommation particulière à concurrence de Fr. 55'000.-. Tout bien pesé, s'il apparaît que l'AFC avait le droit de considérer, sur la base du document bancaire, que des travaux propres avaient éventuellement été effectués, elle ne pouvait en rester là, eu égard aux dénégations de principe de l'assujetti, portant au surplus sur un fait négatif. Même si l'assujettie ne conteste pas avoir effectué quelques travaux, la pièce litigieuse n'était pas suffisante pour arrêter d'emblée le montant des travaux réalisés. Elle ne pouvait constituer qu'un indice, qui devait être conforté par d'autres éléments à contrôler par l'AFC.

En définitive, la Commission de recours considère que l'état de fait n'a pas été, dès le départ, correctement établi et que le grief de constatation incomplète, voire inexact, des faits pertinents au sens de l'art. 49 let. b de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) doit être reçu. Il convient donc d'admettre le recours et de renvoyer le dossier à l'AFC pour nouvelle décision. En clair, il appartient à l'AFC de vérifier, le cas échéant par une nouvelle visite sur place, l'exactitude des dires de la recourante et si tel est le cas, de renoncer, respectivement de réduire l'imposition d'une consommation particulière qui n'a pas eu lieu. En tant que besoin, la nature «professionnelle» ou non au sens de l'art. 10 al. 2 *in fine* AChA de la consommation particulière devra également être étudiée.

5. (...)

6. Eu égard aux considérations qui précèdent, le recours doit être admis au sens du consid. 4 ci-dessus pour constatation incomplète des faits. Il convient, au vu des circonstances, de renvoyer la cause à l'AFC, afin qu'elle établisse l'état de fait déterminant et rende une nouvelle décision. Compte tenu de l'issue du litige, les frais de procédure, qui s'élèvent à Fr. 1'800.-, ne peuvent être mis à la charge de la recourante ni à celle de l'AFC. L'avance de frais versée par la recourante lui sera remboursée d'office dès l'entrée en force du présent prononcé (art. 63 al. 2 et 3 PA). Par ailleurs, compte tenu de l'art. 8 al. 2 de l'ordonnance sur les frais et indemnités en procédure administrative du 10 septembre 1969 (RS 172.041.0) et du fait que la recourante n'a pas fait appel à un mandataire, il ne lui est pas octroyé d'indemnité à titre de dépens.

**JAAC 67.120 - Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions
du 14 mai 2003 en la cause X [CRC 2001-163]**

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2003
Année	
Anno	
Band	67
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 005 828

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.