

JAAC 68.159

Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 8 juin 2004 en la cause X [CRC 2002-074]

Taxe sur la valeur ajoutée (OTVA). Fin de l'assujettissement. Responsabilité (comme associé dans une société en nom collectif). Effet de foi publique du registre du commerce.

Art. 25 al. 1 let. a OTVA en relation avec l'art. 556, l'art. 568, l'art. 581 et l'art. 933 CO.

- Règles du droit des obligations applicables en l'espèce, par renvoi de l'art. 25 al. 1 let. a OTVA, à la responsabilité solidaire (consid. 2c).

- 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 (consid. 2d).

Mehrwertsteuer (MWSTV). Ende der Steuerpflicht. Haftung (als Gesellschafter in einer Kollektivgesellschaft). Wirkung des öffentlichen Glaubens des Handelsregisters.

Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTV in Verbindung mit Art. 556, Art. 568, Art. 581, Art. 933 OR.

- Bestimmungen des Obligationenrechts, welche durch Verweis von Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTV vorliegend die solidarische Haftung regeln (E. 2c).

- Ein Teilhaber wird erst mit seiner Löschung im Handelsregister und deren anschliessender gehöriger Bekanntgabe und Veröffentlichung oder anderweitiger erwiesener Kenntnisnahme seitens der ESTV von seiner Haftung für (MWST-)Steuerschulden befreit (E. 2d).

Imposta sul valore aggiunto (OIVA). Fine dell'assoggettamento. Responsabilità (come socio di una società in nome collettivo). Effetto della pubblicità del registro di commercio.

Art. 25 cpv. 1 lett. a OIVA in relazione con l'art. 556, l'art. 568, l'art. 581 e l'art. 933 CO.

- Regole del diritto delle obbligazioni che nella fattispecie, sulla base del rinvio all'art. 25 cpv. 1 lett. a OIVA, regolano la responsabilità solidale (consid. 2c).

- Un socio è liberato dalla sua responsabilità per i debiti fiscali (IVA) solo se la sua uscita dalla società è iscritta al registro di commercio e quindi correttamente annunciata e pubblicata oppure quando l'AFC ha avuto conoscenza della sua uscita in modo certo (consid. 2d).

Résumé des faits:

A. Monsieur X, Madame Y et Monsieur Z constituèrent une société en nom collectif sous la raison sociale «Centre auto A SNC» (ci-après: la société ou la SNC), qui fut inscrite au registre du commerce. La faillite de la société fut prononcée en date du 12 septembre 2000, ce qui entraîna la radiation de cette dernière.

La dite SNC 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, RO 1994 1464 et les modifications ultérieures).

B. Le 20 juin 1996, M. X annonça au Centre auto 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 SNC 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 SNC, 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 cantonal, déboutant la SNC, 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 SNC, ne fut pas versé non plus.

D. L'AFC rechercha M. X en qualité d'associé responsable de la SNC dissoute pour les dettes fiscales susmentionnées et fit notifier, le 2 août 2001, un commandement de payer 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 cantonal. 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 SNC 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 de l'art. 556 et de l'art. 581 de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le code civil suisse (Livre cinquième: Droit des obligations [CO], RS 220), n'avaient pas été respectées, la sortie de M. X de la SNC ne pouvait pas être opposée aux tiers. Quant au jugement du Tribunal de première instance cantonal, 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.

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.

Extrait des considérants:

1. (...)

2.a. (...)

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 du 3 mai 2001 [2A.107/2001]), 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), 2^e 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 (taxe sur la valeur ajoutée [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. [CRC 2003-044 et CRC 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 SNC 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 SNC suite à sa sortie de la SNC 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 SNC au 31 décembre 1996 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. (rejet du recours)

**JAAC 68.159 - Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions
du 8 juin 2004 en la cause X [CRC 2002-074]**

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2004
Année	
Anno	
Band	68
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 006 383

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.