Tribunale federale
Tribunal federal

2A.277/2002/elo
{T 0/2}

Arrêt du 4 novembre 2002
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président,
Yersin et Berthoud, juge suppléant,
greffier Dubey.

X._____ SA, recourante, représentée par Me Jean-François Marti, avocat, quai Gustave-Ador 26, case postale 6253,
1211 Genève 6,

contre

Administration fédérale des contributions, 3003 Berne,
Commission fédérale de recours en matière de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

impôt sur le chiffre d'affaires (assujettissement rétroactif, sous-traitance, mise à disposition de main-d'oeuvre, bonne foi),

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 2 mai 2002.

Faits:
A.
La société X._____ SA est inscrite au Registre du commerce de Genève depuis le 18 septembre 1992; ses buts sont les suivants: "fourniture, entretien, surveillance et dépannage d'installations de chauffage; climatisation, ventilation, télécommunication, radiocommunication et activités s'y rapportant". Elle a conclu le 30 décembre 1992 un contrat de location de main-d'oeuvre avec Y._____ SA, société anonyme inscrite au Registre du commerce de Genève le 2 mai 1975, dissoute le 11 mars 1997 et radiée le 15 janvier 2001, dont les buts étaient les suivants: "Installation, surveillance et entretien de chauffages et de production d'eau chaude, climatisation, ventilation, traitement des eaux, toutes autres activités s'y rattachant, ainsi que toutes opérations commerciales".

Par lettre du 21 mai 1993, X._____ SA a informé l'Administration fédérale des contributions de la reprise d'une partie des activités de Y._____ SA et l'a priée de l'enregistrer comme grossiste. Elle a rempli le 9 juin 1993 le questionnaire concernant l'assujettissement à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Après avoir obtenu quelques renseignements complémentaires à l'occasion d'un entretien téléphonique du 15 juin 1993 avec un administrateur de X._____ SA, l'Administration fédérale des contributions a répondu le 17 juin 1993 que la société requérante ne remplissait pas, pour l'instant, les conditions d'assujettissement prévues par l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juin 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires (AchA; RO 57 p. 821; RO 1971 p. 943).
B.
Après un contrôle effectué les 17 et 18 juin 1996, l'Administration fédérale des contributions a notifié à X._____ SA, en date du 20 octobre 1997, une décision formelle d'assujettissement rétroactif à l'impôt sur le chiffre d'affaires en qualité de grossiste et a fixé à 83'334 fr., avec intérêt moratoire dès le 30 avril 1994, l'impôt dû pour la période du 1er trimestre 1993 au 4ème trimestre 1994.

A la suite d'une demande de reconsidération de X._____ SA, l'Administration fédérale des contributions a confirmé sa décision initiale le 27 février 2001.
C.
Saisie d'un recours, la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission fédérale de recours) l'a rejeté, par décision du 2 mai 2002. Elle a retenu en substance que l'activité déployée par X._____ SA, soit la mise en service, le contrôle, le réglage, l'entretien et le dépannage d'installations de chauffage relevait du contrat d'entreprise et que la société devait être considérée comme un fabricant grossiste soumis à l'impôt qui assumait lui-même la responsabilité des travaux de maintenance effectués. En outre, X._____ SA ne pouvait pas se prévaloir du principe de la bonne foi lié au refus de l'Administration fédérale des contributions de sa demande d'immatriculation du 21 mai 1993 dans la mesure où ce refus résultait d'indications peu claires de l'un de ses administrateurs et que la situation de fait présentée s'était révélée inexacte. Enfin, une imposition partielle du chiffre d'affaires ne pouvait pas être retenue, la surveillance des installations devant être considérée comme une prestation accessoire soumise à l'impôt.
D.
Agissant le 3 juin 2002 par la voie du recours de droit administratif, X._____ SA demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, principalement d'annuler la décision de la Commission fédérale de recours du 2 mai 2002 et de dire qu'elle n'est pas assujettie à l'impôt sur le chiffre d'affaires pour la période du 1er trimestre 1993 au 4ème trimestre 1994. Elle conclut subsidiairement à l'annulation de la décision entreprise et à son assujettissement partiel à l'impôt pendant la période considérée, la cause étant renvoyée à l'Administration fédérale des contributions pour que celle-ci statue à nouveau dans le sens des considérants. Plus subsidiairement encore, elle conclut à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi de la cause à l'Administration fédérale des contributions pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

X._____ SA se plaint de la violation du droit fédéral, en particulier des art. 8 al. 1 lettre a, 9 al. 1 lettre h, 10 al. 3, 13 al. 1 lettre a, 15, 15 bis, 18 bis, 22 al. 1 et 34 AChA ainsi que de la violation du principe de la bonne foi.

La Commission fédérale de recours renonce à présenter des observations et se reporte à sa décision du 2 mai 2002. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi, contre une décision prise par une commission fédérale de recours et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours est en principe recevable comme recours de droit administratif en vertu des art. 97 ss OJ.
2.
L'arrêté du Conseil fédéral du 29 juin 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires a été abrogé par l'art. 82 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 1464 et les modifications ultérieures), entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Cette dernière a elle-même été abrogée par la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA; RS 641.20), entrée en vigueur le ter janvier 2001. Selon l'art. 93 al. 1 LTVA, les dispositions abrogées et leurs dispositions d'exécution restent applicables, sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, à tous les faits et rapports juridiques ayant pris naissance au cours de leur durée de validité. L'art. 83 al. 1 OTVA contenait une disposition similaire. L'arrêté du Conseil fédéral du 29 juin 1941 instituant un impôt sur le chiffre d'affaires s'applique dès lors au présent litige qui porte sur une créance échue en 1994.
3.
3.1 En vertu de l'art. 13 al. 1 lettre a AChA, l'impôt sur le chiffre d'affaires frappe notamment, sous réserve de l'art. 14, la livraison de marchandises sur territoire suisse (art. 15). Est réputée constituer une livraison de marchandise la remise d'une marchandise fabriquée en vertu d'un contrat d'entreprise (art. 15 al. 2 AChA), notamment l'exécution de constructions pour le compte d'autrui (art. 15 bis al. 1 AChA). L'art. 18 bis AChA précise que tout travail accompli sur des terrains et des bâtiments construits à demeure, à l'exception de la culture du sol aux fins de la production naturelle et des travaux de jardinage du même genre, constitue une exécution de construction au sens de l'art. 15 bis. Les travaux effectués sur des bâtiments sont en conséquence

imposables lorsqu'ils sont exécutés en vertu d'un contrat d'entreprise (ch. 59 des Instructions de 1992 à l'usage des grossistes; Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Berne 1983, ch. 329).

Le contrat d'entreprise est un contrat par lequel une des parties (l'entrepreneur) s'oblige à exécuter un ouvrage, moyennant un prix que l'autre partie (le maître) s'engage à lui payer. Conformément à l'art. 364 al. 2 CO, l'entrepreneur est tenu d'exécuter l'ouvrage en personne ou de le faire exécuter sous sa direction personnelle, à moins que, d'après la nature de l'ouvrage, ses aptitudes ne soient sans importance. L'entrepreneur s'engage à livrer un ouvrage et il répond envers le maître des défauts de cet ouvrage (art. 367 CO ss).

A la différence d'un travail exécuté sur la base d'un contrat d'entreprise, soumis à l'impôt, la simple location de main-d'oeuvre est franche d'impôt (Archives 67 p. 314 consid. 2a, 62 p. 419 consid. 2a, 60 p. 63 consid. 4a, 56 p. 264 consid. 3a et les références citées). Le contrat de location de main-d'oeuvre (ou location de services) est un contrat par lequel une personne (le bailleur de services) met des travailleurs à la disposition d'une autre (le loueur de services ou locataire), pendant un temps déterminé, moyennant une rémunération due au bailleur de services (Pierre Tercier, Les contrats spéciaux, 2ème édition, Zurich 1995, n°2516 ss). En cas de mise à disposition de main-d'oeuvre, le locataire agit en qualité d'entrepreneur; il donne à la main-d'oeuvre mise à sa disposition les instructions nécessaires à la réalisation de l'ouvrage, la dirige et la surveille; c'est lui qui répond de la garantie des défauts de l'ouvrage. Pour sa part, le bailleur de services n'est pas responsable du travail effectué par ses ouvriers; il n'assume aucune responsabilité pour la conduite des travaux, ni pour leurs résultats.
3.2 Le contrat que la recourante concluait avec ses clients comprenait les conditions pour les activités de surveillance, celles pour les activités d'entretien ainsi que des conditions communes à la surveillance et à l'entretien. Les prestations de la recourante étaient effectuées contre une rémunération annuelle ou mensuelle, à laquelle s'ajoutaient les frais de main-d'oeuvre pour les dépannages urgents ainsi que le coût des pièces et des produits nécessaires au fonctionnement des appareils. Une telle activité répondait clairement aux conditions du contrat d'entreprise. Au demeurant, la recourante ne remet pas en cause, en tant que tel, le caractère imposable des travaux qu'elle effectuait mais soutient que ces travaux étaient effectués par Y._____ SA, sous la direction et la responsabilité de cette société.
3.2.1 Les relations contractuelles entre la recourante et Y._____ SA étaient régies par un contrat de location de main-d'oeuvre du 30 décembre 1992. Y._____ SA y est décrite comme le "loueur" de main-d'oeuvre et la recourante comme le "locataire" de cette main-d'oeuvre. Aucune disposition de ce contrat ne s'écartait de la règle selon laquelle la qualité d'entrepreneur est reconnue au locataire et non pas au bailleur de services. A cet égard, il est indifférent que la recourante n'ait pas disposé de personnel propre mais ait fait appel aux ouvriers qu'elle louait à Y._____ SA.
3.2.2 Le seul contrat avec un client produit par la recourante pour la période du ter trimestre 1993 au 4ème trimestre 1994 est celui qu'elle a conclu le 13 juillet 1994 avec la Régie Z._____. Il n'y est pas fait mention de la société Y._____ SA, censée exécuter sous sa propre responsabilité les travaux confiés à la recourante. En fait, la recourante y apparaît comme seule responsable de la bonne exécution des prestations qu'elle s'engage à fournir. L'art. 11 du contrat en question exclut la responsabilité de la recourante en cas de dégâts occasionnés par le gel, l'eau ou de fausses manoeuvres de tiers qui modifieraient par exemple les réglages qu'elle avait effectués. C'est dire que sa responsabilité était engagée en cas de dégâts dus à d'autres causes et que, dans cette hypothèse, elle répondait, en sa qualité d'entrepreneur, des défauts pouvant affecter ses prestations. Dans sa réclamation du 10 novembre 1997 auprès de l'Administration fédérale des contributions, la recourante avait d'ailleurs admis elle-même qu'elle assumait, à l'égard de ses clients, la responsabilité des travaux en sa qualité de cocontractante.
3.2.3 La mise à disposition de main-d'oeuvre franche d'impôt, considérée comme une exception au contrat d'entreprise, ne peut être admise qu'avec retenue (Archives 67 p. 314 consid. 2a, 62 p. 419 consid. 2a). La charge de la preuve incombe à celui qui entend s'en prévaloir. Or la recourante n'a pas démontré qu'elle se bornait à mettre de la main-d'oeuvre à la disposition de ses clients et qu'elle n'effectuait pas de travaux en vertu d'un contrat d'entreprise. Il résulte au contraire de ses relations contractuelles avec ses clients qu'elle était chargée de la direction des travaux et qu'elle répondait de leur bonne exécution; l'intervention d'un sous-traitant n'était pas mentionnée, pas plus que l'identité de ce sous-traitant. L'attestation de l'un de ses administrateurs du 27 mars 2001 n'est pas de nature à modifier cette appréciation dans la mesure où l'intéressé déclare que

les expressions ”location de services” et ”sous-traitance” sont synonymes. Au demeurant, cet administrateur expose qu'il n'a jamais expressément parlé de ”sous-traitance” pour qualifier des rapports juridiques liant la recourante à Y._____ SA. Enfin, l'affirmation de la recourante selon laquelle elle ne facturait pas l'impôt sur le chiffre d'affaires à ses
clients est en contradiction avec l'art. 6 al. 2 des contrats qu'elle signait avec ceux-ci, selon lequel les prix convenus étaient établis en tenant compte de l'impôt sur le chiffre d'affaires et de tous les impôts, taxes ou redevances existant en Suisse à la date de la' signature du contrat. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a conclu à l'existence d'un contrat d'entreprise et, par conséquent, à une fabrication soumise à l'impôt.
4.
Invoquant le principe de la protection de la bonne foi, la recourante fait valoir-qu'elle ne doit pas être soumise à l'impôt dès lors que l'Administration fédérale des contributions ne l'a pas assujettie à l'impôt sur le chiffre d'affaires lorsqu'elle s'est annoncée, qu'elle n'a en conséquence pas facturé l'impôt à ses clients et qu'elle se trouve dans l'impossibilité de répercuter sur ces clients l'impôt qui lui est réclamé.
4.1 Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités (ATF 126 II 377 consid. 3a p. 387 et les arrêts cités; 124 II 265 consid. 4a p. 269/270). Selon la jurisprudence établie sur la base de l'art. 4 aCst., applicable au regard de l'art. 9 Cst., un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 122 II 113 consid. 3b/cc p. 123 et les références citées; 121 II 473 consid. 2c p. 479). La question de
savoir si, dans un cas déterminé, le principe de la bonne foi a été violé est une question de droit que le Tribunal fédéral examine librement (art. 104 lettre a OJ en relation avec l'art. 114 al. 1 OJ; ATF 117 Ia 285 consid. 2 p. 287; 108 Ib 377 consid. 3b p. 385).

En matière fiscale cependant, le principe de la légalité n'autorise le traitement d'un contribuable en dérogation à la loi que si les conditions du principe de la protection de la bonne foi sont remplies clairement et sans équivoque; elles doivent être interprétées de façon rigoureuse. Même si ces conditions sont réalisées, il faut en outre examiner si l'intérêt public à l'application du droit impératif ne l'emporte pas sur le principe de la bonne foi; cet examen s'opère par la pesée des intérêts privés de l'administré à se voir protégé dans sa bonne foi et l'intérêt public à l'application régulière du droit objectif (Archives 60 p. 56 consid. 3, 48 p. 90 consid. 3).
4.2 Dans le cas particulier, il est établi que la décision de non assujettissement prise le 17 juin 1993 par l'Administration fédérale des contributions résultait principalement des explications téléphoniques du 15 juin 1993 de l'un des administrateurs de la recourante. Comme la recourante le relève elle-même dans son recours, cet administrateur a expliqué que la société s'occupait de facturation uniquement et qu'elle sous-traitait son activité de maintenance à Y._____ SA. Au bénéfice de ces explications, l'Administration fédérale des contributions était en droit de considérer que la recourante ne se chargeait pas de livraisons de travaux immobiliers imposables, à tout le moins pendant la phase de démarrage de la société, constituée le 18 septembre 1992. Dans sa décision du 17 juin 1993, l'Administration fédérale des contributions a d'ailleurs précisé que la recourante ne remplissait pas, pour l'instant, les conditions d'assujettissement à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Elle a en outre expressément attiré l'attention de la recourante sur son obligation de s'annoncer dès qu'elle remplirait ces conditions. Or la recourante ne s'est pas manifestée malgré le fait qu'elle ait, en réalité, assumé la responsabilité de
l'entrepreneur dans ses relations contractuelles avec ses clients (cf. consid. 3 ci-dessus). C'est donc sur la base d'indications inexactes ou incomplètes que l'Administration fédérale des contributions avait décidé de ne pas assujettir la recourante à l'impôt. Dans ces conditions, la recourante ne saurait être protégée dans sa bonne foi. En outre, l'intérêt public à l'application du droit l'emporte sur les intérêts privés invoqués par la recourante.
5.
La recourante fait valoir à titre subsidiaire que son activité de surveillance des installations de chauffage ne peut

pas être considérée comme une prestation de livraison de marchandises au sens de l'art. 15 AChA et qu'elle ne doit être imposée que partiellement. Elle conteste en outre que l'impôt résiduel dû porte intérêts en raison du comportement contradictoire de l'Administration fédérale des contributions.
5.1 Les prestations de services, telles que la surveillance d'installations, ne sont en principe pas soumises à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Si le grossiste fournit à la fois des marchandises et des prestations de services, ces prestations échappent à l'impôt si elles reposent sur un contrat séparé. Dans le cas contraire, elles sont considérées comme des prestations accessoires à la livraison de marchandises et, à ce titre, imposables (Archives 61 p. 157 consid. 1). Si l'acquéreur s'acquitte d'une seule contre-prestation pour la livraison de marchandises et la prestation de services, il y a lieu de considérer que l'ensemble de la contre-prestation est imposable (Dieter Metzger, op. cit. ch. 542 ss).
5.2 Dans le cas particulier, les prestations de services offertes par la recourante ne faisaient pas l'objet d'un contrat séparé mais étaient incluses dans un seul contrat prévoyant tant la surveillance que l'entretien des installations. En outre, les clients de la recourante s'acquittaient d'un montant unique pour l'ensemble de ces prestations, payable à la signature du contrat et d'avance lors du renouvellement du contrat en cas de prime annuelle et à la fin de chaque mois en cas de prime mensuelle. Enfin la recourante assurait, au titre de ses prestations de surveillance, un service de dépannage ainsi que des opérations de mise en service, de réglage, de nettoyage et d'arrêt des installations qui dépassaient sensiblement le cadre d'une simple surveillance.

L'autorité intimée a donc appliqué correctement la loi en considérant que les opérations de surveillance strictes assumées par la recourante constituaient des prestations accessoires à la livraison de marchandises et que la totalité du chiffre d'affaires qu'elle réalisait en exécution des contrats d'entreprise qu'elle concluait avec ses clients était imposable.

Pour le surplus, et comme on l'a vu ci-dessus (consid. 4), l'Administration fédérale des contributions n'a pas adopté d'attitude contradictoire en décidant dans un premier temps de ne pas assujettir la recourante à l'impôt. Il n'y a dès lors pas lieu d'exempter la recourante du paiement de l'intérêt moratoire prévu par l'art. 26 al. 2 AchA.
6.
Mal fondé, le recours doit être rejeté.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 4'000 fr. est mis à la charge de la recourante.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à l'Administration fédérale des contributions et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 4 novembre 2002

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: