Tribunale federale
Tribunal federal

{T 1/2}
2A.129/2005 /fzc

Arrêt du 16 mars 2006
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Betschart, Wurzburger, Müller et Yersin.
Greffier: M. Vianin.

Parties
Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, 3003 Berne,
recourante,

contre

Etablissements de Bellechasse,
case postale 1, 1786 Sugiez,
intimé,

Commission fédérale de recours en matière de contributions, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Objet
taxe sur la valeur ajoutée; travaux sur des immeubles; prestations à soi-même; puissance publique,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 3 février 2005.

Faits:
A.
Les Etablissements de Bellechasse (ci-après: les Etablissements ou l'intimé), établissements pénitentiaires à Sugiez (FR), constituent une personne morale de droit public selon le droit cantonal fribourgeois (art. 1 al. 1 de la loi fribourgeoise du 2 octobre 1996 sur les Etablissements de Bellechasse; RS/FR 341.1.1; ci-après: la loi cantonale). Ils sont immatriculés dans le registre des assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA) depuis le 1er janvier 1995.

Les locaux de détention des Etablissements ont été transformés et agrandis entre 1982 et 1999. Une grande partie des travaux a été effectuée par les détenus.

Dans le courant de l'été 1997, les Etablissements ont eu différents entretiens téléphoniques avec l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: l'Administration fédérale ou la recourante) au sujet du traitement fiscal des travaux en cause. Une entrevue a eu lieu le 19 septembre 1997. A cette occasion, l'Administration fédérale a affirmé qu'en vertu de l'art. 8 al. 2 lettre b de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RO 1994 II 1464 et les modifications ultérieures), un impôt sur les prestations à soi-même aurait dû être prélevé sur les travaux exécutés à partir du 1er janvier 1995. Dans un courrier rédigé à la suite de cet entretien, l'Administration fédérale a précisé que, du moment que les Etablissements décomptaient à l'aide de taux forfaitaires, l'imposition des prestations à soi-même devait se monter à 4% du prix qui serait facturé à un entrepreneur indépendant pour les travaux immobiliers exécutés par le personnel de la prison et les détenus.

Dans un courrier du 2 octobre 1997, les Etablissements ont relevé que, bien qu'ils se soient informés auprès de l'Administration fédérale à partir du 29 mars 1995, ce n'était que lors de l'entrevue du 19 septembre 1997 qu'ils avaient appris que les travaux effectués sur les bâtiments devaient être imposés.
B.
Le 19 avril 2001, l'Administration fédérale a procédé auprès des Etablissements à un contrôle portant sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 4ème trimestre 2000. Au terme de ce contrôle, elle a établi le décompte complémentaire no 125465, d'un montant de 133'603 fr. plus intérêts à compter du 30 décembre 1998. Ce montant correspondait à l'impôt sur la prestation à soi-même représentée par les travaux de construction des bâtiments, dont la valeur avait été estimée sur la base des montants payés pour l'achat des matériaux, évalués à 35% du coût total.

Le décompte complémentaire a été confirmé par décision du 25 septembre 2001 et par décision sur réclamation du 4 décembre 2002.

Par acte du 13 janvier 2003, cette dernière décision a été déférée à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (ci-après: la Commission de recours).

Par décision du 3 février 2005, la Commission de recours a admis le recours et annulé la décision sur réclamation du 4 décembre 2002.
C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler cette décision. Elle dénonce une violation des art. 8 al. 2 lettre b et 17 al. 4 OTVA.

La Commission de recours et l'intimé ont renoncé à déposer des observations, en se référant, respectivement, à la décision entreprise du 3 février 2005 et au recours du 13 janvier 2003.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Dirigé contre une décision finale qui a été prise par une commission fédérale de recours (art. 98 lettre e OJ) et qui est fondée sur le droit public fédéral, le présent recours, qui a été déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi, est en principe recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que des art. 54 al. 1 OTVA et 66 al. 1 de la loi fédérale du 2 septembre 1999 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (loi sur la TVA, LTVA, entrée en vigueur le 1er janvier 2001; RS 641.20).

En vertu des art. 54 al. 2 OTVA et 66 al. 2 LTVA, l'Administration fédérale a qualité pour recourir (art. 103 lettre b OJ).
2.
L'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a été remplacée par la loi fédérale du même nom, du 2 septembre 1999, entrée en vigueur le 1er 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'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée s'applique dès lors au présent litige, qui porte sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 4ème trimestre 2000.
3.
Outre les livraisons de biens, les prestations de services et l'acquisition de prestations de services en provenance de l'étranger, l'art. 4 OTVA soumet à la TVA les prestations à soi-même.

La notion de prestation à soi-même est définie à l'art. 8 OTVA, qui l'envisage dans trois cas: lorsque l'assujetti prélève des biens dans son entreprise (al. 1), lorsqu'il exécute des travaux sur des constructions (al. 2) ou en cas de transfert à titre onéreux ou à titre gratuit de tout ou partie d'un patrimoine qui lui est transféré (al. 3). En droit suisse, sous réserve d'exceptions, les prestations de services à soi-même ne sont par ailleurs pas imposées

(Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2ème éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2003, nos 365 et 412; cf. art. 9 al. 4 LTVA).

Le but de l'imposition des prestations à soi-même est d'abord de rétablir l'égalité de traitement entre, d'une part, les assujettis qui utilisent des biens ayant ouvert le droit à la déduction de l'impôt préalable à des fins non imposables et, d'autre part, les entrepreneurs et particuliers non assujettis, qui ne peuvent acquérir des prestations dégrevées de charges préalables. Cet objectif est atteint en imposant la consommation finale (cf. notamment l'art. 8 al. 1 lettres a, c et d et al. 2 lettre b première partie de la phrase OTVA). En outre, l'art. 8 al. 1 lettre b et al. 2 lettre a et lettre b seconde partie de la phrase OTVA prévoit l'imposition de prestations à soi-même pour des motifs inhérents au système, en l'absence de consommation finale, en particulier lors de l'affectation de biens à une activité exclue du champ de l'impôt ou de travaux sur des constructions en vue d'une telle activité. Le but est ici de compenser la déduction de l'impôt préalable, qui n'est pas ou n'est plus justifiée (al. 1 lettre b) ainsi que d'empêcher des distorsions de concurrence (al. 2). Dans ce dernier cas, il s'agit d'établir l'égalité de traitement entre les entreprises qui exécutent pour elles-mêmes des travaux de construction et celles
qui confient ces travaux à d'autres entreprises et doivent en conséquence payer la TVA sur les prestations de ces dernières. Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de juger que l'imposition de prestations à soi-même lors de travaux exécutés sur des constructions était justifiée (2A.476/2002, Archives 73 p. 493 consid. 2.1 et 2.3.2; 2A.451/1998, Archives 72 p. 158, RDAF 2001 II p. 376 consid. 2a, 2c/bb et cc, 3b/cc).

La notion de construction au sens de l'art. 8 al. 2 OTVA comprend, par analogie avec le droit civil (art. 371 al. 2 CO), l'exécution de travaux du bâtiment et du génie civil en utilisant des matériaux (2A.476/2002, précité, consid. 3.2).
4.
L'art. 17 al. 4 OTVA dispose ce qui suit:
"La Confédération, les cantons et les communes, les autres institutions de droit public ainsi que les personnes et organisations auxquelles ont été confiées des tâches relevant de l'administration publique ne sont pas assujettis pour les prestations qu'ils fournissent dans l'exercice de leur puissance publique, même s'ils prélèvent, pour de telles prestations, des taxes, des redevances ou d'autres contributions. Les collectivités publiques, leurs services et les groupements de collectivités publiques sont exclus de l'assujettissement dans la mesure où ils effectuent exclusivement des prestations entre eux. L'exercice de fonctions arbitrales est considéré comme relevant de la puissance publique. Les activités fournies contre rémunération énumérées de manière non exhaustive dans l'annexe à la présente ordonnance sont, dans tous les cas, imposables."
Les prestations relevant de l'exercice de la puissance publique sont ainsi exclues du champ de la TVA. Selon la jurisprudence, une collectivité agit dans l'exercice de la puissance publique si elle prend des décisions par lesquelles elle oblige, de manière contraignante, une ou plusieurs personnes à accomplir un acte ou à s'en abstenir. Cet exercice se caractérise par un rapport de subordination. Le transfert de l'exercice de la puissance publique à des organismes privés requiert toujours une délégation légale, voire constitutionnelle. Une personne ou une organisation chargée de tâches relevant de l'administration publique fournit des prestations relevant de la puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA lorsqu'elle remplit les trois conditions cumulatives suivantes: a) la collectivité déléguante a elle-même la compétence juridique d'effectuer l'activité en cause en exerçant la puissance publique; b) la délégation du droit d'accomplir cette activité à une personne ou à une organisation est prévue par la loi; c) l'organisation ou la personne qui agit en exerçant la puissance publique peut prendre en son propre nom des décisions au sens de l'art. 5 PA, à l'encontre desquelles des voies de recours sont ouvertes. En outre, des
prestations ne sont fournies dans l'exercice de la puissance publique que si elles ne sont pas commercialisables et ne sont pas ou ne pourraient pas être fournies par un tiers, ce principe visant à garantir l'égalité entre concurrents (ATF 125 II 480 consid. 8; 2A.93/1999, Archives 69 p. 882, RDAF 2000 II p. 83 consid. 4b et 4c).
5.
Le litige porte sur le traitement fiscal des travaux de réfection et de transformation (maçonnerie, électricité, peinture, etc.) que l'intimé a fait exécuter, entre 1995 et 1999, par des détenus sur ses bâtiments affectés à l'exécution des peines (bâtiment cellulaire et atelier mécanique [annexe au décompte complémentaire no 125461 du 19 avril 2001]).

L'autorité intimée a considéré que l'art. 8 al. 2 lettre b OTVA ne s'applique pas lorsque les travaux sur des constructions sont effectués en vue d'une activité de puissance publique. Elle a estimé que les travaux litigieux ont été effectués dans le cadre de la formation et de la resocialisation des détenus, c'est-à-dire de tâches relevant de l'exercice de la puissance publique, qu'ils revêtent ainsi un caractère de puissance publique et que, par conséquent, ils ne tombent pas sous le coup de l'art. 8 al. 2 lettre b OTVA.

La recourante soutient que l'affectation à une activité relevant de la puissance publique n'empêche pas l'imposition de ces travaux au titre de prestations à soi-même, car une telle activité ne permet pas de déduire l'impôt préalable, à l'instar d'une activité exclue du champ de l'impôt au sens des art. 13 et 14 OTVA. De son point de vue, les travaux en cause ne relèvent pas de la puissance publique, mais ils sont affectés à une telle activité, puisque les bâtiments sur lesquels ils ont été effectués servent (exclusivement) à l'exécution des peines. Conformément à ce qui vient d'être dit, cette affectation entraîne leur imposition à titre de prestations à soi-même.
6.
Les travaux en question ont été entrepris à l'initiative de l'intimé, qui en a confié une partie à des entreprises de la branche et qui a fait exécuter l'autre partie par ses détenus (voir l'annexe précitée). Les travaux effectués par les détenus, sous la responsabilité de l'intimé, sont attribués à ce dernier. Il s'agit de travaux de construction qui, en soi, n'impliquent pas de rendre des décisions au sens de l'art. 5 PA. Certes, dans le cadre de la marche du service pénitentiaire, l'intimé peut rendre des décisions à l'égard des détenus, prononcés qui peuvent être attaqués par la voie du recours administratif puis du recours de droit administratif. Il ne faut toutefois pas perdre de vue que le pouvoir de rendre des décisions - au sens technique -, qui constitue l'un des critères de l'exercice de la puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA, doit s'exercer à l'égard des destinataires des opérations envisagées, et non pas sur les personnes (employés ou, comme en l'occurrence, détenus) par qui l'auteur des opérations fait effectuer celles-ci. Si le critère était le pouvoir de rendre des décisions à l'égard des « employés » - au sens large - du fournisseur ou du prestataire, toutes les opérations effectuées par des collectivités employant des agents publics le seraient dans l'exercice de la puissance publique, puisque celles-ci disposent généralement du pouvoir de régler les rapports de service par voie de décisions.

Par ailleurs, on ne saurait dire que les prestations en cause ne sont pas commercialisables et ne pourraient être fournies par un tiers. On a vu, en effet, qu'une partie des travaux avait été confiée à des entreprises extérieures.

Ainsi, il faut convenir avec la recourante que les travaux litigieux ne constituent pas des opérations fournies dans l'exercice de la puissance publique, au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA. Ces travaux doivent être distingués de l'activité que l'intimé déploie, par le biais de ses organes (art. 4 ss de la loi cantonale) et de son personnel (art. 10 ss de la loi cantonale), dans le cadre de sa mission dans le domaine de l'exécution des peines et mesures pénales de sûreté (art. 2 al. 1 de la loi cantonale). Cette dernière activité relève, elle, de la puissance publique et, dans ce cadre, l'intimé fournit des prestations dans l'exercice de la puissance publique, au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA, à supposer que les éléments constitutifs de la notion de prestation - la volonté de prester, l'existence de deux entités économiques au moins et le fait que la prestation est effectuée dans le cadre d'une activité économique (Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., no 167) - soient réunis, ce qui est douteux.

Les travaux en cause ont été effectués sur des bâtiments servant (exclusivement) à l'exécution des peines, soit à l'activité de l'intimé telle qu'elle vient d'être décrite. Il convient donc d'examiner si des travaux effectués en vue d'une telle activité tombent sous le coup de l'art. 8 al. 2 lettre b OTVA.
7.
7.1 Outre les travaux sur des constructions qui sont exécutés à des fins privées, l'art. 8 al. 2 lettre b OTVA envisage ceux que l'assujetti effectue « en vue d'une activité exclue du champ de l'impôt ». L'art. 9 al. 2 lettre b LTVA ajoute « [...]et pour l'imposition de laquelle il n'a pas opté ». L'art. 8 al. 1 lettre b OTVA (cf. art. 9 al. 1 lettre b LTVA) vise de même le cas où les biens prélevés dans l'entreprise et ayant ouvert le droit de déduire l'impôt préalable sont affectés « à une activité exclue du champ de l'impôt ».

La notion d'« activité exclue du champ de l'impôt » semble renvoyer implicitement aux art. 13 et 14 OTVA (art. 17 et 18 LTVA; Camenzind/Honauer/Vallender, op. cit., no 409), bien que ces dispositions ne soient

pas mentionnées. Dès lors, la question est de savoir si, en relation avec l'art. 8 al. 2 lettre b OTVA, l'exécution de travaux sur des constructions en vue d'une activité relevant de la puissance publique doit être assimilée à leur exécution en vue d'une activité exclue du champ de l'impôt, au sens des dispositions précitées interprétées systématiquement ou si l'art. 8 al. 2 lettre b OTVA doit recevoir une interprétation restrictive, limitée aux opérations mentionnées à l'art. 14 OTVA.
7.2 Les opérations énumérées à l'art. 14 OTVA ne sont pas imposables, mais ne donnent pas non plus le droit de déduire l'impôt préalable payé sur la livraison et l'importation des biens et des services utilisés pour effectuer les opérations en cause (art. 13 OTVA, 17 LTVA).

Les opérations relevant de la puissance publique ne sont pas imposables non plus (art. 17 al. 4 OTVA). Quant à savoir si elles ouvrent le droit de déduire l'impôt préalable, il convient de se référer aux art. 29 et suivants OTVA (cf. art. 38 ss LTVA).

Selon l'art. 29 al. 1 et 2 OTVA, un assujetti peut déduire l'impôt préalable s'il utilise des biens ou des prestations de services pour l'un des buts suivants: pour effectuer des livraisons ou des prestations de services imposables, pour effectuer des opérations pour l'imposition desquelles il a opté, pour remettre à titre gratuit des cadeaux jusqu'à 100 fr. par destinataire et par année ou des échantillons distribués pour les besoins de l'entreprise ou encore pour exécuter des travaux sur des biens qu'il utilise pour effectuer des prestations à soi-même au sens de l'art. 8 al. 2 OTVA. L'art. 29 al. 3 OTVA autorise la déduction de l'impôt préalable en plus lorsque les biens ou prestations de services sont utilisés pour l'une des activités énumérées à l'art. 15 al. 2 OTVA (activités liées à l'étranger) ou pour des activités qui seraient imposables si elles étaient effectuées sur territoire suisse. L'art. 29 al. 2 et 3 OTVA énumère de manière exhaustive les opérations ouvrant le droit à la déduction de l'impôt préalable (2A.350/2004, consid. 3.2; Département fédéral des finances, Commentaire de l'Ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 22 juin 1994, FF 1994 III p. 534 ss, ad art. 29 al. 2 et 3). Les prestations
relevant de la puissance publique n'y figurent pas. L'art. 38 al. 4 LTVA prévoit désormais expressément que les opérations effectuées dans le cadre de la puissance publique ne donnent pas droit à la déduction de l'impôt préalable. Il faut donc admettre que, sous les régimes tant de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée que de la loi du même nom, l'affectation de biens ou de services à des prestations relevant de la puissance publique ne permet pas de déduire l'impôt préalable.

Si l'affectation de biens ou de services à des prestations relevant de la puissance publique n'ouvre pas le droit de déduire l'impôt préalable, le problème de l'égalité de traitement entre l'assujetti qui effectue lui-même, dans ce but, des travaux sur des constructions et celui qui les fait exécuter par un tiers se pose de la même façon qu'en cas d'exécution en vue d'une activité exclue du champ de l'impôt. Dans ces deux cas, le principe de la neutralité économique justifie d'imposer les prestations à soi-même en vertu de l'art. 8 al. 2 lettre b OTVA, car la collectivité publique ne saurait procéder à de tels travaux à son propre usage en franchise d'impôt, alors que les entreprises de la construction y sont soumises. A ce stade-là, les entreprises (privées) de la branche peuvent se trouver en concurrence avec les collectivités disposant de leurs propres moyens de construction, lorsque celles-ci sont placées devant l'alternative d'effectuer elles-mêmes les travaux ou de les faire exécuter par une entreprise extérieure, le cas échéant dans le cadre d'une procédure de marchés publics. Peu importe qu'au stade suivant, celui de l'utilisation des constructions sur lesquelles les travaux ont été effectués, la collectivité ne puisse
plus se trouver en situation de concurrence, du moment que les constructions sont affectées à une activité relevant de la puissance publique, qui, par définition, échappe à la concurrence.

Par ailleurs, on ne voit pas pour quel motif une collectivité publique qui exécute des travaux de construction pour elle-même devrait être favorisée fiscalement par rapport à n'importe quelle institution d'intérêt public ou général, qui fournit des prestations mentionnées à l'art. 14 OTVA dans la même situation et doit payer l'impôt sur les prestations à soi-même.
Au vu de ce qui précède, l'imposition au titre de prestations à soi-même des travaux litigieux se révèle fondée. Le mode de calcul de l'impôt n'étant au demeurant pas contesté, il convient d'annuler la décision entreprise et de rétablir la décision sur réclamation du 4 décembre 2002.

8.
Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours.

Succombant, l'intimé doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est admis. La décision de la Commission fédérale de recours du 3 février 2005 est annulée et la décision sur réclamation de l'Administration fédérale des contributions du 4 décembre 2002 est confirmée.
2.
Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge de l'intimé.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux parties et à la Commission fédérale de recours en matière de contributions.
Lausanne, le 16 mars 2006
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: