Urteilskopf

99 Ib 263

33. Extrait de l'arrêt du 29 juin 1973 dans la cause X. contre Administration fédérale des contributions
Regeste (de):
Warenumsatzsteuer. Art. 15 bis und Art. 18 bis WUStB.

Zu den steuerbaren baugewerblichen Arbeiten gehören auch Erdbewegungen, obschon dabei kein Material geliefert wird.

Regeste (fr):
Impôt sur le chiffre d'affaires. Art. 15 bis et 18 bis A ChA.

Les travaux de terrassement sont assujettis à l'impôt en tant que travaux de construction, sans égard au fait qu'ils n'impliquent pas la livraison de matériaux.

Regesto (it):
Imposta sulla cifra d'affari. Art. 15 bis e 18 bis DCA.

I lavori di sterro soggiacciono all'imposta, quali lavori di costruzione, benchè non implichino una fornitura di materiali.

Sachverhalt ab Seite 264

X. exploite une entreprise de terrassements. Il possède deux trax et exécute seul, sans personnel, les commandes qui lui sont passées, en particulier des travaux de terrassement en relation avec la construction de routes et de chemins. En 1971, le chiffre d'affaires de cette activité indépendante s'est élevé à 50 367 fr. 50. En hiver, X. exécute des travaux de bûcheronnage, qui lui ont rapporté 3500 fr. durant cette même année 1971. L'Administration fédérale des contributions a immatriculé X. au registre des grossistes tenu par elle, avec effet au 1er janvier 1972. Elle a rejeté, par décision du 14 février 1973, la réclamation du contribuable. Celui-ci a formé un recours de droit administratif, que le Tribunal fédéral a rejeté, conformément aux conclusions de l'Administration.

Erwägungen

Considérant en droit:

1. ...

2. a) En vertu de l'art. 41 ter al. 3 Cst., dans sa version du 11 mars 1971, acceptée en votation populaire le

6 juin 1971, l'impôt sur le chiffre d'affaires peut frapper "les transactions en marchandises, l'importation de marchandises, ainsi que les travaux professionnels exécutés sur des biens meubles, des constructions et des terrains, à l'exception de la culture du sol aux fins de la production naturelle". Dès avant cette revision, la Constitution disposait que l'impôt frappait aussi, notamment, les travaux professionnels exécutés sur des terrains (art. 41 ter al. 2 lit. a, version du 31 janvier 1958, acceptée en votation populaire le 11 mai 1958). Mais les dispositions d'exécution n'avaient pas été modifiées sur ce point et l'impôt n'était perçu dans ce cas que sur la valeur de la marchandise au moment où elle était incorporée au sol ou au bâtiment (art. 22 al. 1 AChA, dans la version en vigueur jusqu'au 31 décembre 1971; cf. K. AMONN, Baugewerbliche Leistungen als Gegenstand der Umsatzsteuer im schweizerischen Recht, Archives 27 p. 145 ss., notamment 153 ss.; WELLAUER, Warenumsatzsteuer, n. 557 ss.).
b) Par l'arrêté fédéral du 11 mars 1971, accepté en votation populaire le 6 juin 1971, l'art. 8 des dispositions transitoires de la

BGE 99 Ib 263 S. 265

Constitution fédérale a été modifié. Selon le nouveau texte de cet art. 8 al. 2 lit. b, l'arrêté du Conseil fédéral instituant un impôt sur le chiffre d'affaires est modifié, avec effet au 1er janvier 1972, en ce sens que "les travaux professionnels exécutés sur des constructions et des terrains, à l'exception de la culture du sol aux fins de la production naturelle, sont imposés aux taux valables pour les livraisons au détail, à raison du montant entier ou des trois quarts de la contre-prestation, selon le genre de travail". Le Conseil fédéral, par arrêté du 28 juin 1971, a alors modifié son arrêté instituant un impôt sur le chiffre d'affaires, en y introduisant notamment les dispositions suivantes: Livraisons de travaux immobiliers "Art. 15bis
1 L'exécution de constructions (art. 18bis) pour le compte d'autrui est assimilée à une livraison de marchandises, sous réserve des 2e et 3e alinéas. 2 Chaque partie d'une construction est considérée comme livrée au moment de son exécution. 3 L'exécution de constructions est réputée livraison au détail de celui qui fait le travail. Exécution de cons tructions Art. 18bis
Est réputé exécution de constructions tout travail effectué 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."
Une annexe à l'arrêté énumère les travaux de construction qui ne sont imposables qu'à raison des trois quarts de la contreprestation ou de leur valeur, en vertu de l'art. 20 al. 4 AChA. Cette liste comprend notamment les terrassements en relation avec la construction de bâtiments (ch. 1) ou en matière de génie civil (ch. 2).

3. a) Les travaux de terrassement que X. effectue comme entrepreneur indépendant sont sans aucun doute des travaux effectués sur des terrains et tombent sous le coup de l'art. 18 bis AChA. Il résulte du reste de l'annexe précitée, qui les mentionne expressément, que le Conseil fédéral a bien entendu assimiler les travaux de terrassement à des livraisons de marchandises et les assujettir à l'impôt selon les dispositions revisées de l'arrêté, en tant que travaux de construction, sans égard au fait qu'ils n'impliquent pas l'emploi de matériaux. b) Ces dispositions d'exécution ne sortent pas des limites définies par le texte constitutionnel. Certes, du moment qu'il

BGE 99 Ib 263 S. 266

s'étend désormais aux prestations de l'industrie de la construction, sans égard à l'emploi de matériaux, l'impôt n'a plus exclusivement pour objet les transactions portant sur des marchandises, comme l'impliquerait l'expression allemande de "Warenumsatzsteuer". Mais l'extension a été clairement voulue. La revision constitutionnel-

le de 1958 créait déjà la possibilité d'imposer comme telles les prestations de l'industrie de la construction, l'expérience ayant montré que leur imposition par le biais des livraisons de marchandises était compliquée et peu satisfaisante (cf. Message du Conseil fédéral, FF 1957 I p. 601; AMONN, op.cit., p. 158/159). L'introduction effective de cette imposition a été décidée en 1971, par l'adoption de l'art. 8 nouveau des dispositions transitoires de la Constitution fédérale (Message du Conseil fédéral du 10 septembre 1969, FF 1969 II p. 768; Message du 14 décembre 1970, FF 1970 II p. 1602). L'imposition des travaux de construction comme tels et l'élimination de l'incorporation de matériaux comme critère d'assujettissement sont conformes au sens et au but de la réglementation actuellement en vigueur. Ni les textes eux-mêmes, ni leur genèse ne laissent subsister aucun doute à ce sujet.
c) Cette constatation ne remet pas en question l'arrêt rendu par le Tribunal fédéral le 8 décembre 1972 dans la cause H. Les travaux de vidange d'une fosse, dont il était alors question, ne sont pas des travaux exécutés sur des terrains ou des bâtiments, car ils ne modifient pas l'installation et constituent une pure prestation de services. La revision constitutionnelle et les dispositions des art. 15 bis et 18 bis AChA, qui la mettent en oeuvre, visaient à imposer les prestations de l'industrie de la construction, et non pas toute prestation de services en relation avec des terrains ou des bâtiments. L'expression de "travaux exécutés sur des constructions ou des terrains" (art. 41 ter al. 3 Cst. et art. 8 al. 2 disp. trans. Cst.), ou celle de "travail exécuté sur des terrains ou des bâtiments construits à demeure" (art. 18 bis AChA) doivent dès lors s'interpréter restrictivement, en ce sens que seuls sont imposés les travaux apportant une modification au terrain ou à un ouvrage. Mais, contrairement à la vidange d'une fosse, les travaux de terrassement modifient la configuration du sol; les prescriptions aujourd'hui en vigueur ne permettent pas de les exonérer.
Si la distinction entre les travaux de terrassement et les travaux de jardinage, qui eux sont exonérés (art. 18 bis in fine AChA), est

en soi claire, il se peut que quelques difficultés pratiques surgissent pour l'imposition d'entreprises effectuant les deux genres de travaux. Mais la question ne se pose pas en l'espèce.

4. Selon ses propres déclarations, le recourant réalise en raison de ses travaux de terrassement un chiffre d'affaires annuel quelque peu supérieur à 50 000 fr. La limite fixée par l'art. 9 AChA est ainsi dépassée et le recourant doit être inscrit comme grossiste et assujetti à l'impôt, sans qu'il soit nécessaire d'examiner si les travaux de bûcheronnage doivent être pris en considération, comme l'admet l'Administration fédérale des contributions. Celle-ci n'entend du reste pas imposer le produit de ces travaux, de sorte qu'il n'y a pas à rechercher non plus s'ils ne rentrent pas dans la notion de culture du sol aux fins de la production naturelle (art. 18 bis AChA) et s'ils ne sont pas exonérés de ce chef déjà. La décision attaquée est ainsi conforme au droit fédéral et le recours doit être rejeté.