

L'invité

Une victoire à la Pyrrhus de l'AFC: la visite de l'inspecteur TVA à la prison!

Jacques Pittet*

Un inspecteur TVA a passé plusieurs jours en prison, aux Etablissements de Bellechasse. Non pas pour y purger une peine mais pour procéder à un contrôle TVA... Il en est ressorti avec à la clé une reprise TVA de plus de 130 000 francs.

Une des solutions à la surpopulation carcérale actuelle est d'agrandir les établissements de détention, en mettant à contribution les personnes qui occupent ces locaux: aussi étonnant que cela puisse paraître, ces travaux ont des conséquences TVA – un coût TVA! – très concrètes au niveau de leur imposition au titre de prestations à soi-même (PàSM) en matière immobilière. Le Tribunal fédéral vient de le confirmer (1), en désavouant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC) et en donnant gain de cause à l'Administration fédérale des contributions (AFC).

«La tendance actuelle à la privatisation accrue des activités étatiques ne va pas aider: chaque situation particulière doit ainsi faire l'objet d'un examen attentif»

Si, en théorie, la problématique peut paraître ardue en raison notamment de la terminologie utilisée, il est aisé d'identifier, en pratique, si une entité peut y être confrontée puisque des propres travaux sur des biens immobiliers ne passent en principe pas inaperçus. Pour mémoire, le but de l'imposition des PàSM en matière immobilière est d'abord de rétablir l'égalité de traitement entre, d'une part, les entreprises qui exécutent pour elles-mêmes des travaux de construction et, d'autre part, celles qui confient ces travaux à d'autres entreprises et doivent en conséquence payer la TVA sur les prestations de ces dernières.

Les locaux de détention de Bellechasse (bâtiment cellulaire et atelier mécanique) ont été transformés et agrandis entre 1982 et 1999: une grande partie des travaux, d'un coût de plusieurs millions, fut exécutée par les détenus. Où les opinions divergent entre l'Etablissement de Bellechasse et la CRC d'une part et l'AFC et le Tribunal fédéral d'autre part, c'est sur la manière d'appréhender sous l'angle de la TVA les conséquences de ces travaux effectués par les détenus.



* Titulaire du brevet d'avocat, spécialiste TVA, Tax, Ernst & Young

La prison, déjà contribuable TVA en raison des revenus tirés de la vente des produits fabriqués par les détenus, a estimé que, en tant que personne morale de droit public cantonal, elle ne devait pas être assujettie à l'impôt de PàSM: en effet, les bâtiments sur lesquels les travaux litigieux étaient effectués (maçonnerie, électricité, peinture, etc.) faisaient partie du domaine public cantonal et les travaux constituaient des exécutions de peine, le but de ces travaux n'étant pas de procéder à une construction mais d'assurer une formation et une resocialisation aux détenus.

Sa situation n'était dès lors pas comparable à celle d'une entreprise de construction exécutant des travaux à des fins privées ou exclues du champ de l'impôt si bien qu'il n'y avait aucune distorsion de concurrence.

Cette opinion a été suivie par la CRC qui a jugé que les travaux entrepris par la prison devaient être considérés comme une tâche relevant de l'exercice de la puissance publique: or, selon la CRC, une opération ne peut être en même temps exécutée en vue d'une activité de puissance publique non assujettie parce que non commercialisable (notion qui s'oppose à celle d'activité économique ou commerciale) et être imposée en tant que PàSM. De plus, aucune entreprise privée ne peut s'occuper de resocialiser les détenus, l'Etat détenant le monopole de l'exécution des peines.

«Tout faux!» dit le Tribunal fédéral. A l'instar de l'AFC, celui-ci met en exergue le fait qu'une partie des travaux ont été confiés à des entreprises de la branche et que l'autre partie a été exécutée par les détenus: le Tribunal fédéral considère dès lors qu'on ne peut pas dire que les prestations en cause ne sont pas commercialisables et ne pourraient être fournies par un tiers. En conséquence, les travaux litigieux ne constituent pas des opérations fournies dans l'exercice de la puissance publique.

L'Etablissement de Bellechasse a-t-il commis «l'erreur» de ne pas avoir confié aux détenus les travaux sur les systèmes de transmission, de communication et de sécurité? Cette prudence a donné un argument à l'AFC ainsi qu'au Tribunal fédéral.

Le Tribunal fédéral arrive ainsi à la conclusion que c'est la neutralité économique qui justifie d'imposer les PàSM en matière immobilière. En effet, un établissement pénitencier rentre apparemment en concurrence avec des entreprises privées de la branche lorsqu'il dispose de ses propres moyens de construction, alors qu'il a le choix d'effectuer lui-même les travaux ou de les faire exécuter par une entreprise extérieure.

Fort des enseignements de cet arrêt, il sied de rappeler aux collectivités publiques que les opérations fournies dans l'exercice de la puissance publique ne sont reconnues que de manière très restrictive. La tendance actuelle à la privatisation accrue des activités étatiques ne va pas aider: chaque situation particulière doit ainsi faire l'objet d'un examen attentif.

«Les travaux entrepris par la prison doivent-ils être considérés comme une tâche relevant de l'exercice de la puissance publique?»

Confrontée à une construction pour son propre compte, une collectivité publique devrait avoir pour premier réflexe de se poser la question de savoir si un impôt de PàSM ne va pas venir se nicher entre deux murs et de planifier d'emblée une dépense supplémentaire de plusieurs briques au profit de l'AFC.

L'actualité nous livre peut-être une esquisse de solution. Alors que l'AFC a publié sa pratique en matière de PàSM dans le domaine immobilier en septembre 2000 (2), l'a précisée en décembre 2001 (3) pour finalement la modifier en janvier 2005 (4), M. Spori, expert chargé de la réforme de la TVA par le chef du Département fédéral des finances, propose dans son rapport du 12 mai 2006 une amélioration aussi simple que radicale (5): la suppression de cette notion car il la considère comme contraire au système! Une victoire à la Pyrrhus de l'AFC?

(1) Arrêt du Tribunal fédéral du 16.03.2006, 2A.129/2005. Publié le 19.04.06 sur le site internet du Tribunal fédéral.

(2) Brochure spéciale n° 4 «Prestations à soi-même» publiée par l'AFC en septembre 2000, ch. 7 ss., p. 22 ss.

(3) Communication concernant la pratique «Précision de la pratique en ce qui concerne l'état de fait constitutif de prestations à soi-même au sens de l'art. 9 al. 2 let. a LIVA» du 6 décembre 2001.

(4) Modifications de la pratique valables à partir du 1er janvier 2005, ch. 2.2 p. 4 ss.

(5) Rapport du 12 mai 2006 de P. Spori, expert chargé de la réforme de la TVA, à l'attention du chef du DFF, Berne.